



ТОРГОВО-ПРОМЫШЛЕННАЯ ПАЛАТА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ



НАЛОГИ И БИЗНЕС

20 ЛЕТ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЕ РОССИИ



**ТОРГОВО-ПРОМЫШЛЕННАЯ ПАЛАТА
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

НАЛОГИ И БИЗНЕС

20 ЛЕТ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЕ РОССИИ

Абишева Г.М. (верстка)
Быкова Н.В. (корректурa)

Налоги и бизнес. 20 лет налоговой системе России. – М.: ООО «ТПП-Информ», 2011. – 234 с.

Издатель: ООО «ТПП-Информ»
109012, Москва, ул. Ильинка, д. 5/2
Тел.: (495) 620-04-56, факс: (495) 620-03-61
E-mail: press@tpp-inform.ru, www.tpp-inform.ru

Подписано в печать 05.12.2011, тираж 500 экз.

Отпечатано в типографии «ОФСЕТ-ПРИНТ-М»
123110, Москва, 1-й Красногвардейский пр., д. 1а

Авторский коллектив:

Васильев Сергей Витальевич – директор Юридического департамента ТПП России, кандидат юридических наук

Гагарин Павел Александрович – председатель Совета директоров Аудиторско-консалтинговой группы «Градиент Альфа»

Гончаренко Любовь Ивановна – заведующая кафедрой «Налоги и налогообложение» Финансового университета при Правительстве Российской Федерации

Зарипов Вадим Маратович – руководитель аналитической службы юридической компании «Пелеляев Групп»

Зрелов Александр Павлович – главный редактор и председатель редакционного совета научно-практического журнала «Налоги и налогообложение», кандидат юридических наук

Камышников Геннадий Александрович – управляющий партнер Департамента по вопросам налогообложения и права в СНГ аудиторской компании «Делойт»

Картошкин Александр Евгеньевич – директор Юридического департамента аудиторской компании «Атомик-Аудит»

Киселева Ирина Альбертовна – руководитель налоговой практики компании «МЭТР»

Корабель Светлана Владимировна – управляющий партнер юридического агентства «ЮС КОГЕНС»

Леоненкова Екатерина Александровна – руководитель налоговой практики Юридической группы «Яковлев и Партнеры»

Медведев Александр Николаевич – генеральный директор ЗАО «Аудит-БТ»

Меликджанян Александр Рубенович – председатель Совета директоров ООО «Такском»

Миркин Яков Моисеевич – председатель Комитета ТПП России по финансовым рынкам и кредитным организациям, доктор экономических наук

Сбежнев Александр Алексеевич – старший эксперт Юридического департамента ТПП России, ответственный секретарь Экспертного совета при ТПП России по совершенствованию налогового законодательства, кандидат юридических наук

Смышляева Светлана Викторовна – главный редактор журнала «Налоговые споры», кандидат экономических наук

Соколов Михаил Михайлович – старший научный сотрудник Института экономики РАН, кандидат экономических наук

Соколова Марина Львовна – заместитель руководителя аппарата Комитета Совета Федерации по бюджету и финансовым рынкам

Щелкалин Сергей Юрьевич – партнер Отдела налогового и юридического консультирования КПМГ в России и СНГ

Фелюст Андрей Александрович – юрист налоговой практики Юридической группы «Яковлев и Партнеры», кандидат экономических наук

Фадеев Дмитрий Евгеньевич – руководитель авторского коллектива, заместитель председателя Экспертного совета при ТПП России по совершенствованию налогового законодательства, кандидат юридических наук

СОДЕРЖАНИЕ

Вступительное слово президента ТПП России С.Н. Катырина	5
Раздел 1. 20 налоговых тезисов ТПП России	7
Раздел 2. Результаты анкетирования территориальных ТПП, членских организаций ТПП России	10
Раздел 3. Общая оценка ТПП России Основных направлений налоговой политики до 2014 года	14
Раздел 4. Разъяснения Минфина России и письма ФНС России, которые оказали влияние на бизнес в 2011 году	17
Раздел 5. Реформирование специальных налоговых режимов	23
Раздел 6. Налогообложение субсидий, полученных на развитие малого и среднего бизнеса	27
Раздел 7. Уплата бизнесом страховых взносов: позиции территориальных ТПП и членских организаций Палаты	35
Раздел 8. НДС по новым правилам	44
Раздел 9. Предложения Евросоюза в области реформирования НДС	51
Раздел 10. Налоговое стимулирование инвесторов	73
Раздел 11. Предложения по изменению налогового законодательства для целей привлечения инвестиций в экономику России	85
Раздел 12. Налог на прибыль организаций	92
Раздел 13. Налогообложение НИОКР в 2012 году	103
Раздел 14. Налог на имущество организаций	113
Раздел 15. Введение налога на недвижимость	120
Раздел 16. Управление налоговыми рисками коммерческого предприятия	129
Раздел 17. Совершенствование налогового администрирования	138
Раздел 18. Новые правила трансфертного ценообразования	152
Раздел 19. Разъяснения ВАС РФ по налоговым вопросам, 66 судебных ориентиров для налоговых инспекций	162
Раздел 20. Возможности электронного документооборота для бизнеса	183
Приложение	188

ВСТУПИТЕЛЬНОЕ СЛОВО

В современном мире налоги представляют гибкий инструмент воздействия на экономику. Они помогают поощрять или сдерживать предпринимательскую активность на определенных направлениях, стимулировать развитие тех или иных отраслей промышленности, сбалансировать платежеспособный спрос.

С принятием в декабре 1991 года Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» начался отсчет развития современной налоговой системы, которой в декабре текущего 2011 года исполняется 20 лет. За это время налоговая система прошла путь от разрозненных законов об отдельных видах налогов до единого кодифицированного акта – Налогового кодекса Российской Федерации, который закрепил общие принципы и правила налогообложения предпринимательской деятельности, порядок предоставления бизнесу налоговых льгот и рассрочек, механизмы ответственности и другие вопросы.

Тем не менее спектр нерешенных проблем в налоговой сфере еще весьма широк. Это подтверждается тем, что лишь за 2011 год в НК РФ было внесено более 15 существенных изменений, что затрудняет ведение бизнеса. Несколько лет назад – в кризисный 2009 год – в рейтинге налоговых систем мира наша страна занимала 134-е место. Российские предприниматели ежегодно были вынуждены тратить на оформление документов и операции по уплате налогов 448 часов, или 56 рабочих дней. Сейчас эти показатели несколько улучшились, однако неоднозначные, иногда запутанные процедуры налогообложения по-прежнему приводят к большим затратам бизнеса на ведение бухгалтерского и налогового учета, возникновению налоговых споров, повторным налоговым проверкам.

По данным ФНС России, в 2011 году число выездных проверок малого бизнеса значительно снизилось, а охват проверками плательщиков, применяющих специальные налоговые режимы, за второе полугодие снизился и вовсе на четверть.

Однако сотрудники налоговых органов зачастую просто вызывают бизнес к себе на так называемые «комиссии по легализации налоговой базы», по результатам которых предпринимателями «добровольно уточняются» налоговые декларации под угрозой ареста банковских счетов. Такую практику нужно искоренять, и ТПП России прикладывает для этого серьезные усилия. Так, к примеру, нам удалось добиться введения с 1 января 2011 года в НК РФ положения об ответственности налоговых органов за неправомерное приостановление операций по счетам налогоплательщиков.

Кроме того, в результате поправок в НК РФ, инициированных Палатой в 2011 году, налогоплательщикам предоставлена возможность реализовывать нематериальные активы, полученные в результате НИОКР, вне зависимости от срока нахождения их на балансе налогоплательщика, а также закреплено право самостоятельно определять срок, на который могут создаваться резервы предстоящих расходов на НИОКР, и др.

Нельзя не отметить принятые в 2011 году изменения в законы о страховых взносах в государственные внебюджетные фонды, понижающие на 2012 и 2013 годы размер взносов для отдельных категорий плательщиков. Палата

считает необходимым распространить пониженный тариф страховых взносов в размере 20% на всех без исключения субъектов малого предпринимательства и некоммерческих организаций.

Также наши усилия в будущем будут сосредоточены на введении «инвестиционной льготы» по налогу на прибыль организаций, увеличении амортизационной премии для высокотехнологичного оборудования, принятии неотложных мер по налоговому стимулированию инвестиций и инноваций.

Кроме того, крайне важно не навредить малому и среднему бизнесу при реформировании специальных налоговых режимов, которое должно быть завершено к 2014 году, а также предоставить комплекс льгот для малых инновационных компаний.

В целом при реализации налоговой политики, по мнению ТПП России, ее сбалансированность нужно обеспечивать не за счет увеличения налоговой нагрузки на бизнес, а путем выявления резервов действующей налоговой системы: улучшения администрирования налогов и страховых взносов, искоренения случаев «потерь» бюджетных доходов, увеличения неналоговых доходов от эффективной приватизации.

В Докладе ТПП России «Налоги и бизнес. XX лет налоговой системе России» помимо вышеназванных вопросов мы сформулировали 20 налоговых тезисов по ее дальнейшему реформированию.

Уверен, что налоговый доклад ТПП России будет востребован предпринимателями, государственными и общественными структурами, экспертным сообществом, а его реализация позволит постепенно перейти от сугубо фискальной функции налогов к стимулам для развития бизнеса.

Президент ТПП РФ
С.Н. Катырин

Раздел 1. 20 НАЛОГОВЫХ ТЕЗИСОВ ТПП РОССИИ

В период с 2012 по 2016 г. для перехода от фискальной функции к стимулам для развития бизнеса, по мнению Палаты, необходимо:

1. Рассмотреть вопрос о введении прямой «инвестиционной льготы» – когда часть налоговой базы освобождается от налогообложения, если инвестируется на расширение или восстановление основных фондов производственного назначения.

2. Ввести сверхускоренную амортизацию для вновь вводимого в эксплуатацию высокотехнологичного оборудования, разрешив предприятиям списывать в первый год эксплуатации такого оборудования 20-30% его стоимости, а в отношении технологически прогрессивного оборудования – до 100% его стоимости.

3. Пересмотреть подходы к формированию групп основных фондов и установлению для них норм амортизации. Учитывая опыт развитых стран, приоритет в начислении амортизации для целей налогообложения должен быть отдан современным средствам производства, таким как полностью автоматизированные линии производства, энергосберегающее оборудование, системы очистки и защиты окружающей среды и т.п.

4. В целях налогового стимулирования инвестиционной активности и долгосрочных инвестиций в акционерные капиталы следует:

- ввести так называемую «дедушкину оговорку», согласно которой для инвестиционных проектов и режимов инвестирования сохраняются в течение сроков их реализации прежние размеры налоговой нагрузки в случае их изменения в сторону ухудшения;

- создать равный налоговый режим в части инвестиций в ценные бумаги для физических лиц – резидентов и нерезидентов либо механизмы поощрения иностранных инвесторов в прямых вложениях в ценные бумаги путем предоставления им национального режима налогообложения, снижения налоговых ставок при условии владения ценными бумагами не менее определенного срока (например 3 года);

- принять меры по налоговому стимулированию отечественных институциональных инвесторов, направленные на расширение их инвестиций в реальный сектор экономики (освобождение от налогообложения доходов инвестиций в корпоративные облигации компаний приоритетных отраслей с рыночной котировкой на внутренних организованных рынках).

5. Принять меры по налоговому стимулированию промышленного развития, в частности, установить дифференцированный подход при налогообложении применительно к организациям, осуществляющим деятельность в обрабатывающей, производственной сферах, выпуск российского наукоемкого оборудования, наноматериалов и изделий с их использованием.

6. Отнести к средствам целевого финансирования, не учитываемым при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, средства, полученные организациями на осуществление научной и (или) инновационной деятельности вне зависимости от источника финансирования.

7. Освободить малые инновационные предприятия от уплаты налога на прибыль (налоговые каникулы) в течение первых двух лет работы, а также

снизить подлежащую уплате сумму налога на прибыль на 50% – в последующие два года. Увеличить порог годового оборота для применения упрощенной системы налогообложения малыми инновационными предприятиями до 200 млн рублей с ежегодной корректировкой на коэффициент-дефлятор.

Расширить перечень расходов, уменьшающих полученные доходы при определении объекта по упрощенной системе налогообложения, включив в него все расходы, направленные на создание и внедрение новых технологий и оборудования.

8. Предусмотреть для органов государственной власти субъектов Российской Федерации возможность предоставлять инвестиционный налоговый кредит в отношении налогов, уплачиваемых малыми предприятиями в рамках специальных налоговых режимов, а также по земельному налогу и налогу на имущество организаций.

9. В целях налогового стимулирования организаций-работодателей к финансированию профессионального образования, в том числе к направлению финансовых ресурсов на развитие материально-технической базы общеобразовательных учреждений профессионального образования, исключить суммы, инвестируемые бизнесом в переоснащение таких учреждений, из налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

10. Освободить от обложения налогом на добавленную стоимость все операции, связанные с реализацией инновационной продукции.

Расширить утверждаемый Правительством Российской Федерации перечень необлагаемого налогом на добавленную стоимость высокотехнологичного оборудования (в том числе комплектующих и запасных частей к нему), аналоги которого не производятся в Российской Федерации.

11. Расширить круг налогоплательщиков, имеющих право на заявительный порядок возмещения налога на добавленную стоимость, так как показатель в 10 млрд рублей по сумме уплаченных налогов «отсекает» малый и средний бизнес от такой возможности.

12. Рассмотреть вопрос о распространении налоговой льготы по налогу на имущество организаций на энергоэффективное оборудование не только на «вновь вводимые объекты, имеющие высокую энергетическую эффективность», но и на уже эксплуатирующиеся объекты стратегических промышленных предприятий. Также целесообразно рассмотреть вопрос о продлении срока действия такой льготы до пяти лет.

13. При реформировании специальных налоговых режимов необходимо:

- увеличить порог годового оборота для применения упрощенной системы налогообложения (далее – УСН) до 100 млн рублей с ежегодной корректировкой на коэффициент-дефлятор;

- предоставить право применять упрощенную систему налогообложения организациям, имеющим представительства;

- увеличить предельную численность наемных работников при введении патентной системы до 15 человек;

- рассмотреть вопрос о сохранении для организаций специального налогового режима в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности и установлении для него добровольного порядка применения.

14. Ввести льготный тариф страховых взносов в размере 20% для всего малого бизнеса, включая плательщиков единого налога на вмененный доход

для отдельных видов деятельности и некоммерческие организации вне зависимости от направлений их деятельности.

15. Принять меры по недопущению практики некорректного толкования фискальными органами положений Налогового кодекса Российской Федерации. Такая ситуация осложняет ведение предпринимательской деятельности, приводит к налоговым спорам и не способствует созданию стимулов для развития бизнеса. Необходимо внести изменения в ст. 32 и 34.2 НК РФ, определив, что письменные разъяснения Министерства финансов РФ по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах издаются в виде писем и подлежат обязательному опубликованию на официальном сайте Минфина России, а также установив обязанность налоговых органов руководствоваться указанными письмами.

16. Отменить блокировку счетов в связи с неисполнением налогоплательщиком требования об уплате налога, поскольку в обеспечительных целях у налоговых органов достаточно полномочий, предусмотренных п. 10 ст. 101 НК РФ. Установить, что счет блокируется не в случае непредставления декларации в установленный срок, а в случае непредставления декларации по истечении десяти рабочих дней после вручения налогоплательщику уведомления о неполучении декларации.

17. Внести изменения в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации, установив, что обжалование в суде решения налогового органа приостанавливает его исполнение, а бесспорный порядок взыскания применяется лишь при отсутствии судебного спора.

18. Принять меры по недопущению усиления административных барьеров при применении новых законов о трансфертном ценообразовании в налоговых целях и о консолидированной группе налогоплательщиков, которые вступают в силу с 1 января 2012 г.

19. Наряду с текущими (камеральные проверки) и последующими (выездные проверки) видами налогового контроля развивать предварительный контроль – выдачу уполномоченным государственным органом заключений о налоговой квалификации сделки или операции. Законодательное введение института предварительного заключения позволит компаниям значительно увеличить горизонт планирования бизнеса и улучшить инвестиционный климат в России.

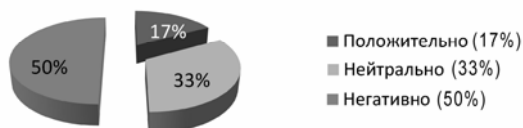
20. Ввести в законодательство понятие «злоупотребление должностных лиц налоговых органов» как действия или бездействие, формально соответствующие требованиям законодательства, но не отвечающие целям налогового администрирования.

Следует провести работу по кодификации судебных доктрин против налоговых злоупотреблений, т. е. предусмотреть в НК РФ основания, порядок и последствия признания налоговой выгоды необоснованной. Необходимо установить особую процедуру налогового расследования, которая, с одной стороны, создаст условия для эффективного выявления и доказывания налоговых схем, с другой – предоставит гарантии налогоплательщикам от произвольной переквалификации сделок, операций, статуса.

Раздел 2. РЕЗУЛЬТАТЫ АНКЕТИРОВАНИЯ ТЕРРИТОРИАЛЬНЫХ ТПП, ЧЛЕНСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ ТПП РОССИИ

По мнению 94% респондентов, изменения налогового законодательства в 2011 г. не были нацелены на поддержку бизнеса.

Оценка эффективности изменений налогового законодательства в 2011 году



В отношении Основных направлений налоговой политики Минфина России до 2014 г. 13% респондентов положительно охарактеризовали данный документ, однако 27% опрошенных дали ему негативную оценку, 60% придерживаются нейтральной позиции.

Концептуально поддерживая необходимость внедрения инструментов, противодействующих уклонению от уплаты налогов, которым посвящен специальный раздел Основных направлений, предприниматели отметили, что в числе первоочередных должны быть следующие меры: закрепление четких критериев добросовестности налогоплательщиков (27%); создание четких и ясных механизмов исчисления налогов (27%); борьба с фирмами-«однодневками» (22%); установление четких правил налогового планирования (17%).

Уровень налоговой нагрузки на бизнес в 2011 году

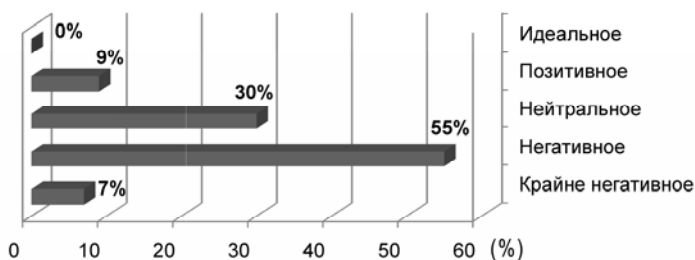


Налоговая нагрузка на бизнес в 2011 г. по-прежнему оставалась на довольно высоком уровне. При этом подавляющее большинство предпринимателей (85%) отметили, что резервов повышения налогового бремени без ущерба для прозрачности бизнеса уже нет. Остальные 15% респондентов указали, что повышение налогового бремени возможно, но за счет дополнительного налогообложения лиц, получающих «сверхдоходы», предметов роскоши и т. п.

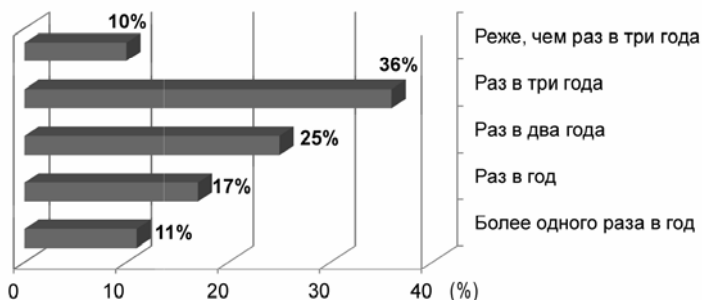
В отношении льгот по налогу на прибыль, по мнению 73% предпринимателей, следует ввести инвестиционную льготу, 27% высказались за увеличение амортизационной премии до 50%.

В сфере налогового стимулирования инновационной деятельности, по мнению респондентов, из принятых в 2011 г. мер наиболее полезными для бизнеса являются: льгота по налогу на имущество организаций в отношении вновь вводимых объектов, имеющих высокую энергетическую эффективность (40%); предоставление права создавать резервы предстоящих расходов на НИОКР, освобождаемых от обложения налогом на прибыль организаций (32%); уточнение порядка отнесения затрат на НИОКР к расходам, учитываемым по налогу на прибыль организаций, и особенностей ведения налогового учета таких расходов (20%).

Влияние налогового законодательства России на приток инвестиций



Периодичность проведения выездных налоговых проверок



В отношении налогового контроля следует отметить, что его эффективность в 2011 г. была не всегда высока. Так, по результатам 55% проверок были выявлены недоимки, по результатам 5% проверок – переплата, однако 40% проверок оказались безрезультатными.

При этом доначисление производилось в основном по налогу на добавленную стоимость (38%) и налогу на прибыль (35%). В 14% случаев был доначислен налог на доходы физических лиц, в 8% – по иным налогам (транспортный, земельный налоги, налог на имущество организаций), в 6% – по страховым платежам (единому социальному налогу).

Вместе с тем почти половина респондентов были не согласны с итогами проверок. В 75% случаев спор с налоговым органом был урегулирован в досудебном порядке, 25% респондентов обратились в суд. При этом предприни-

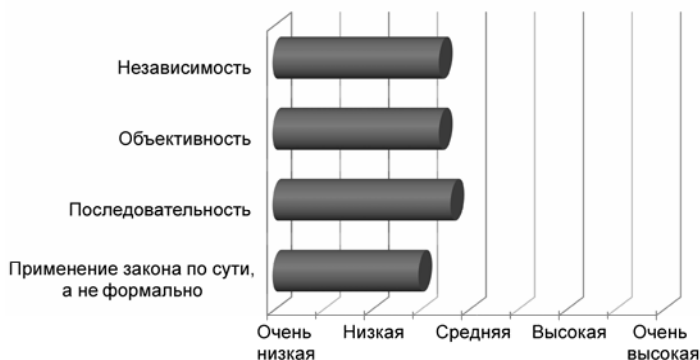
мателям удавалось доказать свою правоту в 80% случаев (т. е. в среднем проигрывалось лишь одно дело из пяти).

Помимо того, 57% предпринимателей считают, что принятый Закон о трансфертном ценообразовании усложнит налоговый контроль. 36% респондентов полагают, что он останется на прежнем уровне, и лишь 2% считают, что он упростится.

По мнению 39% предпринимателей, ограничения на участие в консолидированной группе налогоплательщиков довольно строгие, причем 11% отмечают их чрезмерность. Напротив, 30% респондентов считают их оптимальными, а 20% – даже низкими (9%) или недостаточными (11%).

Анкетирование показало, что довольно большой проблемой для предпринимателей по-прежнему оставался вопрос возмещения НДС. Только 29% респондентов НДС был возмещен в срок, не превышающий 3 месяцев. 36% ожидали возмещения НДС 3-4 месяца, 16% – до полугода, 18% – почти год, а 2% – более 1 года.

По мнению большинства респондентов, качество работы налоговых органов в 2011 г. можно оценить как «ниже среднего». Помимо этого в действиях налоговых органов преобладал формальный подход.



В сфере электронного документооборота российские предприниматели довольно активно используют возможность сдачи налоговой отчетности в электронной форме (70%) и только 4% респондентов сдают отчетность на бумаге. Однако 26% отметили, что вынуждены сдавать отчетность одновременно и на бумаге, и в электронной форме.

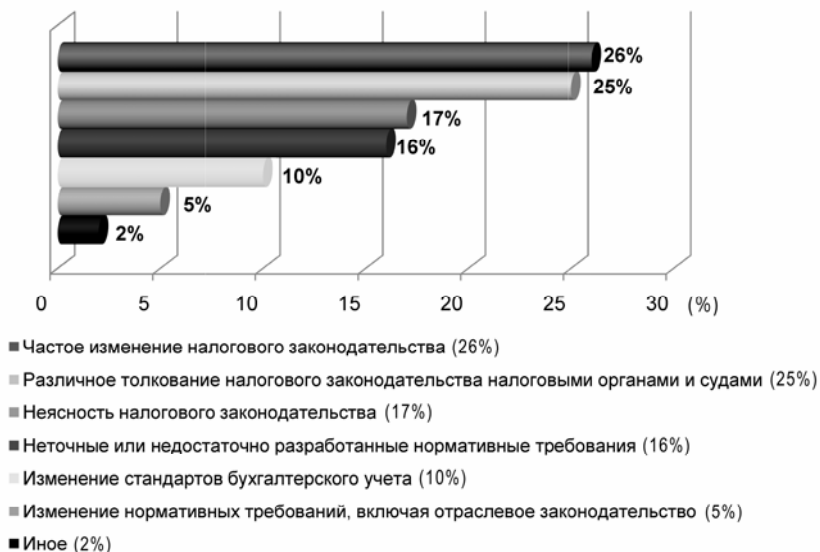
Вместе с тем в повседневной жизни предприниматели неохотно, в силу различных обстоятельств, используют электронный документооборот в хозяйственных отношениях. Так, лишь 2% респондентов выставляют своим контрагентам счета-фактуры в электронной форме, а 87% – только на бумаге. Причем 11% предпринимателей используют оба варианта одновременно.

По мнению респондентов, для улучшения налогового режима следует предпринять ряд мер, направленных на сближение налогового и бухгалтерского учета (13%), упрощение налогового законодательства (12%), правил на-

логового учета (11%), требований к составлению первичной документации (9%), процедуры начисления и возврата НДС (6%), совершенствование налогового администрирования (5%).

Помимо этого следует рассмотреть вопрос о дополнительном снижении ставок НДС (10%) и налога на прибыль (7%), а также о расширении перечня расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль (9%).

Факторы, увеличивающие налоговые риски для организации



Кроме того, по мнению респондентов, необходимо усилить контроль за деятельностью налоговых органов (6%) и повысить ответственность должностных лиц налоговых органов (2%).

Негативное воздействие на налоговый режим, по мнению респондентов, оказывают политические факторы, влияющие на решения налоговых органов и судов (7%), а также недостаточно высокая степень независимости, последовательности и прозрачности судебной системы (4%).

Раздел 3. ОБЩАЯ ОЦЕНКА ТПП РОССИИ ОСНОВНЫХ НАПРАВЛЕНИЙ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ ДО 2014 ГОДА

В целом Основные направления налоговой политики, особенно планируемые меры до 2014 г., носят инертный характер, сохраняется ощущение приоритетности фискальной, а не стимулирующей функции налоговой системы.

Так, в разделе II Основных направлений налоговой политики до 2014 г. говорится: «...в среднесрочной перспективе следует предпринимать усилия, направленные на увеличение доходного потенциала налоговой системы.

В рамках проводимой налоговой политики основными источниками повышения доходного потенциала взимаемых налогов может стать... повышение налоговых ставок...». Таким образом, прослеживается преобладание фискальной направленности в налоговой политике.

Между тем сбалансированность бюджетной системы целесообразно обеспечивать не за счет увеличения налоговой нагрузки на бизнес, а прежде всего за счет выявления резервов действующей налоговой системы, в том числе за счет улучшения администрирования страховых взносов, четкого исполнения всеми субъектами планов поступления доходов, увеличения неналоговых доходов от использования государственной собственности, искоренения коррупции.

Кроме того, нужно тщательнее продумывать социальные обязательства государства, прежде чем их брать на себя, и изыскивать возможность сокращения расходов.

Резервом повышения устойчивости доходной базы консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации может также являться эффективное использование имущества, находящегося в региональной и муниципальной собственности. По состоянию на 1 января 2010 г. имеется 165 млн учтенных объектов имущества балансовой стоимостью 36,3 трлн рублей.

Вместе с тем ТПП России приветствует появление в Основных направлениях раздела «Внедрение инструментов, противодействующих уклонению от уплаты налогов».

Серьезной проблемой остается неправомерное возмещение налога на добавленную стоимость. В 2010 г. сумма возмещения НДС составила 1184,6 млрд рублей и увеличилась по сравнению с 2009 г. на 36 млрд рублей (на 3,1%), удельный вес налоговых вычетов в сумме начисленного по налогооблагаемым объектам налога составил 92,8% (в 2009 г. – 92,9%).

В табл. 4 п. 13 «Налоговая нагрузка в российской экономике» Основных направлений приведена доля налогов и обязательных платежей в совокупных затратах работодателя на оплату труда в странах ОЭСР в 2009 г.

Из этих данных видно, что уровень налоговой нагрузки на работодателей в России в части взносов на социальное страхование в 2009 г. был одним из самых высоких (из 31 страны Россию опережала только Франция, в Чехии нагрузка была такая же, как в России, а в остальных странах – меньше).

В России общая совокупная доля налогов в затратах на оплату труда (не только налогов работодателя, но и небольших налогов с работников) намного превышает аналогичный показатель по другим странам. И это при том, что сравнение приведено в том числе по странам с высочайшим уровнем социального обеспечения (где видна «работа» этих социальных налогов) и с высо-

ким уровнем налоговой культуры (где налогоплательщики считают своим долгом уплачивать налоги в полном объеме, какими бы высокими они не были).

В этой связи ТПП России в целом позитивно оценивает решение снизить базовый тариф страховых взносов в государственные внебюджетные фонды для организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения и осуществляющих деятельность в производственной и социальной сферах (36 видов, в том числе производство пищевых продуктов, машин и оборудования, обработка вторичного сырья, научные исследования и разработки, образование, здравоохранение и др.), а также для средств массовой информации и социально ориентированных некоммерческих организаций до 20%.

Однако необходимо в будущем установить льготный тариф страховых взносов в размере 20% для всего малого бизнеса, включая плательщиков единого налога на вмененный доход и некоммерческие организации.

Согласно Основным направлениям планируется внести изменения в главу 26 Налогового кодекса, предусматривающие *ежегодное увеличение ставки НДС при добыче газа горючего природного*, начиная с 2012 года, для налогоплательщиков, являющихся собственниками объектов Единой системы газоснабжения, а также для налогоплательщиков – юридических лиц, в которых суммарная доля участия указанных собственников объектов Единой системы газоснабжения составляет свыше 50%.

Ставка НДС при добыче газа горючего природного будет устанавливаться в зависимости от мировой цены на углеводородное сырье по аналогии с налогообложением добычи нефти, а также в зависимости от темпов роста внутренних цен на газ.

На 2012–20014 гг. запланирована следующая индексация НДС на газ горючий природный:

№	Наименование	2012 г.	2013 г.	2014 г.
	Изменение законодательства – всего (млрд рублей)	150,0	168,3	185,9
1.	Индексация ставок НДС на газ горючий природный для налогоплательщиков, являющихся собственниками объектов Единой системы газоснабжения (установление ставок с 1 января 2012 г. в размере 431 рубль за 1 тыс. куб. м, с 1 января 2013 г. – 502 рубля с 1 января 2014 г. – 544 рубля), и иные решения.	121,6	168,3	185,9
2.	Отмена льгот по вывозной таможенной пошлине для Талаканского нефтегазоконденсатного месторождения Восточной Сибири и изменение объемов экспорта газа природного.	28,4		

В качестве резерва увеличения налоговых поступлений в бюджетную систему Российской Федерации Минфин России рассматривает *устранение недостатков в налогообложении сферы производства и оборота алкогольной продукции*.

На 2012–2014 гг. предусмотрена следующая индексация ставок акцизов на табачную и алкогольную продукцию:

№	Наименование	2012 г.	2013 г.	2014 г.
	Изменение законодательства – всего (млрд рублей)	8,1	59,6	170,2
1.	Индексация специфических ставок акцизов на табачную продукцию (установление ставок с 1 июля 2012 г. в размере 390 рублей за 1 тыс. штук, с 1 января 2013 г. – 550 рублей, с 1 января 2014 г. – 800 рублей).	6,9	52,6	158,2
2.	Индексация специфических ставок акцизов на алкогольную продукцию, пиво и вина натуральные, ввозимые на территорию Российской Федерации.	1,2	7,0	12,7

По мнению Минфина России, повышение самостоятельности местных бюджетов может быть обеспечено в результате *введения налога на недвижимость*.

Полагаем, что указанный новый вид налога следует вводить не ранее 2014 г., учитывая, что в соответствии с Планом реализации мероприятий, обеспечивающих введение данного налога на территории России, в 1-м квартале 2012 г. необходимо завершить проведение работ по массовой оценке объектов капитального строительства. При этом для бизнеса сохраняются многочисленные экономические риски из-за неопределенности уровня нагрузки в результате планируемого налога.

Один из вопросов, требующих обсуждения, – состав налогоплательщиков: должен ли налог на недвижимость включать в себя налоги не только физических лиц (земельный и на имущество), но и юридических лиц. Налоговые обязательства могут возлагаться на сам объект недвижимости (in rem) либо на налогоплательщика (in personam). От этого выбора зависит весь процесс организации работы системы налогообложения, сбора налога и мер принуждения к его уплате.

При введении налога, по мнению участников секции, следует рассмотреть возможные критерии предоставления льгот: либо социально незащищенным налогоплательщикам, либо по типам недвижимости, обеспечивающим осуществление общественно полезных видов деятельности, либо по объектам, находящимся в государственной (муниципальной) собственности.

В большинстве развитых стран существует примерно одинаковый перечень льгот, предоставляемых в связи с уплатой налога. Не платят налог государственные учреждения, посольства, предприятия транспорта и связи. Льготным является налогообложение образовательных, религиозных, благотворительных, спортивных организаций, а также организаций по оказанию социальных услуг.

Раздел 4. РАЗЪЯСНЕНИЯ МИНФИНА РОССИИ И ПИСЬМА ФНС РОССИИ, КОТОРЫЕ ОКАЗАЛИ ВЛИЯНИЕ НА БИЗНЕС В 2011 ГОДУ

Уменьшить налог при УСН можно только на фактически уплаченные страховые взносы

В соответствии с п. 3 ст. 346.21 НК РФ сумма налога, уплачиваемого в связи с применением УСН (авансовых платежей по налогу), исчисленная за налоговый (отчетный) период, уменьшается налогоплательщиками, выбравшими в качестве объекта налогообложения доходы, на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, уплаченных (в пределах исчисленных сумм) за этот же период времени в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма налога (авансовых платежей по налогу) не может быть уменьшена более чем на 50%.

Исходя из этого уменьшение сумм налога, предусмотренное п. 3 ст. 346.21 НК РФ, в частности за 2011 г., может производиться только на фактически уплаченные суммы вышеуказанных страховых взносов без учета переплаты по данным взносам.

Такое разъяснение содержится в Письме Минфина России от 22.08.2011 № 03-11-11/212.

В Письме от 17.08.2011 № 03-11-11/209 финансовое ведомство разъяснило порядок учета доходов бизнесмена-«упрощенца», получающего доходы от сдачи в аренду нежилого помещения, полученного по договору безвозмездно пользования.

Финансисты указали, что предприниматель в такой ситуации получает доходы от осуществления разного рода операций: безвозмездного получения права пользования имуществом и дальнейшего использования этого имущества, в данном случае сдачи его в аренду. При применении УСН доход в виде безвозмездно полученного права пользования имуществом определяется исходя из рыночных цен на аренду идентичного имущества без учета НДС.

Поступления от оказания услуг по предоставлению имущества в аренду учитываются налогоплательщиком в составе доходов при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, в качестве внереализационных доходов или доходов от реализации услуг.

Уплата налогов с арестованных счетов

Арест денежных средств не может нарушать очередности их списания со счета, установленной законодательством Российской Федерации. Налоговые платежи относятся к третьей очереди.

Таким образом, исполнение поручения налогового органа на перечисление с арестованного счета клиента денежных средств в счет уплаты налогов в бюджет Российской Федерации будет зависеть от того, к какой очереди относятся платежи, в обеспечение которых наложен арест на денежные средства на счете. Если такие платежи относятся к платежам первой и второй оче-

реди, исполнение поручения налогового органа осуществляется после их выполнения. Если же платежи относятся к третьей очереди, то исполнение поручения налогового органа осуществляется в порядке календарной очередности поступления документов. В остальных случаях поручение налогового органа исполняется в соответствии с п. 6 ст. 46 НК РФ (Письмо Минфина России от 15.09.2011 № 03-02-07/1-330).

О порядке расчета амортизационных отчислений в целях налогообложения прибыли

В п. 1 ст. 258 НК РФ указано, что налогоплательщик вправе увеличить срок полезного использования объекта основных средств после даты ввода его в эксплуатацию в случае, если после реконструкции, модернизации или технического перевооружения такого объекта увеличился срок его полезного использования. При этом увеличение срока полезного использования основных средств может быть осуществлено в пределах сроков, установленных для той амортизационной группы, в которую ранее было включено такое основное средство.

В том случае, когда основное средство полностью самортизировано и проведена его модернизация, по мнению Минфина, в целях налогового учета увеличивается первоначальная стоимость такого основного средства на стоимость проведенной модернизации.

При этом стоимость произведенной модернизации будет амортизироваться по тем нормам, которые были определены при введении этого основного средства в эксплуатацию (Письмо Минфина России от 23.09.2011 № 03-03-06/2/146).

О порядке формирования резерва по сомнительным долгам для целей налогообложения прибыли

Просроченная и необеспеченная дебиторская задолженность при наличии у налогоплательщика просроченной кредиторской задолженности перед тем же контрагентом не может быть признана сомнительным долгом в связи с возможностью налогоплательщика осуществить в одностороннем порядке зачет встречных обязательств.

Налогоплательщик вправе сформировать резерв по сомнительным долгам в отношении указанной дебиторской задолженности в той ее части, которая превышает просроченную кредиторскую задолженность налогоплательщика перед тем же контрагентом (Письмо Минфина России от 21.09.2011 № 03-03-06/1/579).

Увеличение уставного капитала ООО

У налогоплательщиков – участников общества с ограниченной ответственностью при увеличении номинальной стоимости долей в уставном капитале без изменения долей участников, как, например, при распределении нераспределенной прибыли прошлых лет, возникает внереализационный доход, учитываемый при обложении налогом на прибыль организаций. Норма подп. 15 п. 1 ст. 251 НК РФ на участников ООО не распространяется.

Указанный внереализационный доход в размере увеличения номинальной стоимости доли в уставном капитале общества облагается по ставке в соответствии с п. 1 ст. 284 НК РФ (Письмо Минфина России от 26.09.2011 № 03-03-06/1/588).

ФНС России разъяснила вопросы применения корректировочного счета-фактуры

В Письме ФНС России от 28.09.2011 № ЕД-4-3/15927@ специалисты налогового ведомства разъясняют, что корректировочный счет-фактура (КСФ) выставляется в случае изменения стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг, переданных имущественных прав), в том числе в случае изменения цены (тарифа) или уточнения их количества (объема).

Выставить КСФ покупателю можно на основании первичного документа, который был составлен после 1 октября 2011 г.

В письме также разъясняется, как следует регистрировать КСФ в книгах покупок и продаж покупателем и продавцом товаров (работ, услуг, имущественных прав).

В приложениях приводится рекомендуемая форма корректировочного счета-фактуры с разъяснениями по порядку его заполнения.

Учет средств, поступивших организации по решению суда

Согласно п. 3 ст. 250 НК РФ внереализационными доходами налогоплательщика признаются доходы в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба.

Денежные средства, поступившие организации по решению суда от другой организации в счет стоимости по замене некачественно установленных витражей, учитываются при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, как внереализационные доходы (Письмо Минфина России от 22.09.2011 № 03-11-06/2/131).

Учет «входного» НДС при выставлении счета-фактуры в условных единицах

Право на налоговые вычеты возникает у налогоплательщика в налоговом периоде, в котором приобретенные товары (работы, услуги) приняты к учету, на основании первичных учетных документов и при наличии счетов-фактур, в том числе оформленных в иностранной валюте. Поэтому суммы НДС, указанные в счетах-фактурах в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по курсу, действующему на дату принятия на учет товаров (работ, услуг).

Что касается корректировки сумм налоговых вычетов при последующей оплате указанных товаров (работ, услуг), а также суммовой разницы, возникающей у покупателя, то п. 20 ст. 2 Федерального закона от 19.08.2011 № 245-ФЗ, вступающим в силу с 1 октября 2011 г., в п. 1 ст. 172 НК РФ внесены дополнения, согласно которым при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав по договорам, обязательство об оплате которых предусмотрено в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте, или в условных денежных единицах, налоговые вычеты, произведенные в порядке, предусмотренном главой 21 НК РФ, при последующей оплате указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав не корректируются.

При этом суммовые разницы в части налога, возникающие у покупателя при последующей оплате, учитываются в составе внереализационных доходов в соответствии со ст. 250 НК РФ или в составе внереализационных расхо-

дов в соответствии со ст. 265 НК РФ (Письмо Минфина России от 21.09.2011 № 03-07-11/248).

Об условиях применения нулевой ставки по налогу на прибыль при выплате дивидендов реорганизованному акционеру

В Минфин с вопросом обратилось ЗАО, которое начислило дивиденды за 2010 г. ОАО, владеющему 50% акций ЗАО. В 2011 г. ОАО было реорганизовано из ФГУП. При этом собственником ОАО по-прежнему является государство в лице территориального управления РФФИ (100% акций). ЗАО спрашивало, вправе ли оно применить при выплате дивидендов реорганизованному юридическому лицу льготную ставку (0%) по налогу на прибыль, предусмотренную подп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ.

Финансисты ответили, что ставка налога в размере 0% применяется в случае, когда российская организация в 2011 г. выплачивает дивиденды, начисленные по результатам деятельности за 2010 г., другой российской организации, являющейся правопреемником организации вследствие преобразования, и на день принятия решения о выплате дивидендов соблюдается условие о непрерывном владении в течение не менее 365 календарных дней на праве собственности не менее чем 50-процентным вкладом (долей) в уставном (складочном) капитале (фонде) выплачивающей дивиденды организации. Данный 365-дневный период включает период владения указанным размером вклада (доли) как преобразованной организацией, так и ее правопреемником (Письмо Минфина России от 12.09.2011 № 03-03-06/1/547).

Документы, подтверждающие выявленные нарушения, должны прилагаться к акту налоговой проверки

ФНС России внесла изменения в Требования к составлению Акта налоговой проверки, утвержденные Приказом ФНС России от 25.12.2006 № САЭ-3-06/892@.

Теперь к акту налоговой проверки налоговые органы должны прилагать документы, подтверждающие факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки. Соответствующий Приказ ФНС России от 21.07.2011 № ММВ-7-2/457@ зарегистрирован в Минюсте России 19.09.2011, регистрационный № 21818.

Напомним, п. 1.15 Требований, согласно которому все экземпляры акта выездной налоговой проверки, а также материалы проверки и документы, приложенные к акту, подтверждающие нарушения законодательства, являющиеся документами для служебного пользования, признаются утратившим силу и не подлежащим применению с момента вступления в силу Решения ВАС РФ от 24.01.2011 № ВАС-16558/10.

Минфин России в Письме от 13.09.2011 № 03-02-07/1-325 разъяснил, что налогоплательщик вправе принять к бухгалтерскому и налоговому учету гражданско-правовые договоры и первичные учетные документы в электронном виде, если они подписаны квалифицированной электронной подписью.

Такие документы, в случае их истребования, налогоплательщик вправе направить в налоговый орган в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи. При этом они должны соответствовать утвержденному формату.

Если же истребуемый документ составлен в электронном виде не по установленным форматам, его представление в налоговые органы производится

на бумажном носителе в виде заверенной налогоплательщиком копии с отметкой о подписании документа квалифицированной электронной подписью (электронной цифровой подписью).

ФНС России разъяснен порядок налогообложения субсидий, полученных на развитие бизнеса субъектами малого и среднего предпринимательства

В марте этого года вступил в силу Федеральный закон, внесший поправки в главы Налогового кодекса РФ по налогу на доходы физических лиц (НДФЛ), налогу на прибыль, единому налогу при применении УСН и единому сельскохозяйственному налогу (ЕСХН) (изменения распространены на правоотношения, возникшие с 1 января 2011 г.): установлен специальный порядок признания в доходах субсидий, получаемых организациями и предпринимателями в рамках программ финансовой поддержки малого бизнеса. Согласно ранее действовавшему законодательству данные средства включались в доходы в полном объеме в периоде их получения.

Теперь полученные средства включаются в доходы пропорционально расходам, произведенным за счет этих средств. По окончании данного периода сумму неизрасходованных субсидий необходимо включить в доходы этого периода.

В частности:

- налогоплательщики, применяющие УСН, независимо от применяемого объекта налогообложения («доходы» или «доходы минус расходы») обязаны вести учет полученных средств и сумм произведенных расходов в Книге учета доходов и расходов, утвержденной Приказом Минфина России от 31.12.2008 № 154н. При этом в графе 4 раздела I Книги отражаются суммы полученных субсидий, а в графе 5 – суммы признанных расходов;

- с учетом особенностей признания расходов в отношении приобретенных основных средств, а также расходов по оплате товаров, сообщается о необходимости отражения в доходах сумм финансовой поддержки на дату признания соответствующих расходов. Порядок признания доходов проиллюстрирован на конкретном примере;

- порядок учета полученных бюджетных средств налогоплательщиками, применяющими систему налогообложения в виде ЕНВД, зависит от целей их предоставления. Сообщено, в частности, что субсидии, предоставляемые на цели, не связанные с возмещением недополученных доходов в связи с реализацией товаров (работ, услуг) по регулируемым ценам, не являются доходом, полученным от осуществления видов деятельности, переведенных на уплату ЕНВД, и, следовательно, подлежат налогообложению в соответствии с иными режимами налогообложения (Письмо ФНС России от 21.06.2011 № ЕД-4-3/9835@ «О применении отдельных положений Федерального закона от 07.03.2011 № 23-ФЗ»).

Минфин – о рисках заявительного порядка возмещения НДС

Налогоплательщик вправе вернуть НДС в заявительном порядке. Указанный порядок предполагает возмещение налога из бюджета до завершения камеральной проверки. Однако по ее результатам налоговый орган может признать возмещение необоснованным. В этом случае компания обязана вернуть налог в бюджет с процентами.

У налогоплательщика есть право оспорить решение инспекторов в вышестоящем налоговом органе.

Если в результате такого оспаривания решение ИФНС будет отменено, налогоплательщику вернут только сумму НДС, заявленного ранее к возмещению в заявительном порядке. Оснований для возврата процентов нет (Письмо Минфина России от 27.09.2011 № 03-07-08/281).

Имущественный вычет может предоставить только работодатель

Если у организации с физическим лицом заключен не трудовой, а гражданско-правовой договор, предоставить имущественный налоговый вычет, предусмотренный подп. 2 п. 1 ст. 220 НК РФ, компания не вправе.

Дело в том, что согласно п. 3 ст. 220 Налогового кодекса только работодатель вправе предоставлять налогоплательщику указанный вычет. А по Трудовому кодексу работником является физическое лицо, вступившее в трудовые отношения с работодателем на основании трудового договора. Об этом сообщает Минфин России в Письме от 14.10.2011 № 03-04-06/7-271.

За просрочку представления «нулевой» декларации придется заплатить штраф

Статьей 119 Налогового кодекса установлен штраф за непредставление налоговой декларации в налоговый орган в установленный срок. Размер штрафа – 5% от неуплаченной суммы налога, но не более 30% указанной суммы и не менее 1000 рублей.

Финансисты обратили внимание на то, что минимальный штраф (1000 рублей) подлежит взысканию и в тех случаях, когда налог уплачен полностью или когда декларация «нулевая». Объясняя свою позицию, Минфин России сослался на п. 7 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17.03.2003 № 71, где разъяснено, что отсутствие у налогоплательщика по итогам конкретного налогового периода суммы налога к уплате само по себе не освобождает его от обязанности представить налоговую декларацию, если иное не установлено законодательством о налогах и сборах. В силу п. 1 ст. 80 НК РФ обязанность налогоплательщика представлять налоговую декларацию по тому или иному виду налога обусловлена не наличием суммы такого налога к уплате, а положениями закона об этом виде налога, которыми соответствующее лицо отнесено к числу налогоплательщиков (Письмо Минфина России от 07.10.2011 № 03-02-08/108).

Раздел 5. РЕФОРМИРОВАНИЕ СПЕЦИАЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ РЕЖИМОВ

В 2011 г. в первом чтении принят проект федерального закона № 499566-5 «О внесении изменений в статью 18 части первой, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации, некоторые законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации».

Данный законопроект направлен на реформирование отдельных видов специальных налоговых режимов, применяемых субъектами малого предпринимательства.

Основной целью законопроекта является налоговое стимулирование развития малого предпринимательства посредством совершенствования специальных налоговых режимов, для чего предлагается дополнить раздел VIII.1 «Специальные налоговые режимы» части второй Налогового кодекса Российской Федерации новой главой 26.5 «Патентная система налогообложения».

По сравнению с действующим перечнем (69 видов деятельности) общий перечень видов предпринимательской деятельности, в отношении которых может применяться патентная система налогообложения, сокращен до 47 за счет их укрупнения. При этом законами субъектов Российской Федерации также будут устанавливаться размеры потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по видам предпринимательской деятельности, переводимым на патентную систему налогообложения в пределах от 100 до 500 тыс. рублей.

Кроме того, проект предусматривает освобождение плательщиков, перешедших на патентную систему, от обязанности применения контрольно-кассовой техники.

Помимо этого, законопроект предусматривает постепенный отказ от системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (далее – ЕНВД). В частности, предлагается:

- с 1 января 2012 г. сократить размер предельной среднесписочной численности работников организаций (индивидуального предпринимателя), осуществляющих деятельность в сфере розничной торговли и оказания услуг общественного питания и применяющих ЕНВД, со 100 до 50 человек;
- с 1 января 2013 г. исключить два вида предпринимательской деятельности (в сфере розничной торговли и оказания услуг общественного питания) из перечня, по которым применяется ЕНВД;
- с 1 января 2014 г. отменить специальный налоговый режим «Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности».

Таким образом, в первые годы с момента вступления нового закона в силу для предпринимателей будут действовать три специальных налоговых режима: ЕНВД (с учетом указанных выше изменений), УСН, патентная система налогообложения (для индивидуальных предпринимателей).

Первая редакция данного законопроекта была разработана Минфином России еще в мае 2010 г. ТПП России на основе поступивших от территориальных торгово-промышленных палат и членских организаций отзывов подготовила предложения по доработке законопроекта, которые поддержало Минэ-

кономразвития России. Отдельные предложения Палаты были учтены Минфином России при подготовке новой редакции проекта.

К *положительным изменениям*, по сравнению с предыдущей редакцией законопроекта, можно отнести следующие.

1. Изначально проектом предлагалось снизить численность работающих на предприятии в целях применения ЕНВД со 100 до 15 человек для всех видов деятельности одновременно с введением патентной системы налогообложения.

В доработанной редакции сокращение численности предусмотрено только для предпринимательской деятельности, осуществляемой в сфере розничной торговли и оказания услуг общественного питания (со 100 до 50 человек).

Вместе с тем, по мнению ТПП России, необходимо сохранить действующий критерий численности по ЕНВД в размере 100 человек для всех видов деятельности. Отчасти это обусловлено тем, что для отнесения субъектов предпринимательства к категории «малых» Федеральным законом от 24 июля 2007 г. № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» данный показатель установлен также в размере 100 человек.

2. Первоначальная редакция законопроекта предусматривала установление размеров доходности по патентной системе отдельно по каждому виду деятельности.

В соответствии с новой редакцией законопроекта размеры потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода устанавливаются нормативно-правовыми актами субъектов Российской Федерации в пределах от 100 до 500 тыс. рублей, с ежегодной индексацией на коэффициент-дефлятор, определяемый в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.

Данная мера инициирована Минэкономразвития России и в целом концептуально поддерживается ТПП России. Однако, по мнению ТПП России, предлагаемый законопроектом диапазон не в полной мере соответствует действительности. Представляется, что максимальный размер годового дохода следует увеличить не менее чем до 800 тыс. рублей. В противном случае велика вероятность, что патентную систему налогообложения смогут применять лишь единицы и данный режим не окажет ожидаемого стимулирующего воздействия на развитие малого предпринимательства в регионах.

3. Ранее проектом предлагалась поэтапная отмена ЕНВД (с 2011 г. – сокращение численности до 15 человек, с 2012 г. – перечень видов деятельности, с 2014 г. – полная отмена этого режима).

Согласно итоговой редакции законопроекта:

- патентная система налогообложения вводится в действие с 1 января 2012 года;

- с 1 января 2013 г. розничная торговля и услуги общественного питания переводятся с ЕНВД на патентную систему налогообложения;

- система налогообложения в виде ЕНВД отменяется с 1 января 2014 г.

Однако, по мнению ТПП России, такая мера, как полная отмена ЕНВД, представляется не вполне оправданной.

Следует констатировать, что на практике применение данного специального налогового режима было осложнено рядом обстоятельств административного, правового характера. И среди предпринимательского сообщества есть как сторонники, так и противники данного режима.

Отмена ЕНВД фактически означает сокращение льготных режимов налогообложения, которыми смогут воспользоваться малые предприятия, так как плательщиками патентной системы законопроект признает лишь индивидуальных предпринимателей. Соответственно у малых предприятий останется только упрощенная система налогообложения. Однако малый бизнес, применяющий данный режим, после его отмены должен будет перейти на общий режим налогообложения, т. к. редакция законопроекта, принятая в первом чтении, не содержит положений, регламентирующих порядок перехода с ЕНВД на УСН (за исключением предусмотренных в НК РФ случаев отмены ЕНВД на региональном уровне). Это приведет к многократному увеличению налоговой нагрузки на малый бизнес.

В связи с этим ТПП России предлагалось сохранить данный налоговый режим, установив *добровольность его применения*. Данное предложение поддерживается Минэкономразвития России.

Представляется, что по итогам, например, 3-5 лет можно было бы определить целесообразность существования ЕНВД и принять взвешенное решение – либо сохранить, либо отменить его.

4. Первая редакция законопроекта содержала положение, согласно которому при возврате с патентной системы налогообложения на общий режим ранее уплаченная налогоплательщиком стоимость (часть стоимости) патента ему не возвращается, а суммы налогов пересчитываются с начала календарного года.

Следует отметить, что аналогичное положение содержится и в действующей редакции п. 9 ст. 364.25.1 Налогового кодекса РФ и, на наш взгляд, по сути означает двойное налогообложение.

Однако в представленной редакции указанное положение исключено. *Данная мера была инициирована ТПП России* и поддержана Минэкономразвития России.

5. В отличие от первоначальной редакции, в новой версии законопроекта уточнены перечни видов предпринимательской деятельности, в отношении которых может применяться система налогообложения в виде ЕНВД и патентная система налогообложения.

По предложению ТПП России и Минэкономразвития России наименования видов предпринимательской деятельности приведены в соответствие с Общероссийским классификатором видов экономической деятельности (ОКВЭД) и Общероссийским классификатором услуг населению (ОКУН). Данное обстоятельство, на наш взгляд, позволит существенно упростить практику применения указанных специальных налоговых режимов и снизить возможность возникновения различного рода споров.

Необходимо отметить, что проект наделяет субъекты Российской Федерации правом законодательно исключать отдельные виды предпринимательской деятельности из числа облагаемых по патентной системе. Так, в соответствии с проектом закона, если какой-либо вид предпринимательской деятельности включает в себя согласно ОКУН или ОКВЭД класс, подкласс, группу, подгруппу, то законом субъекта Российской Федерации может быть установлено, в отношении какого класса, подкласса, группы или подгруппы данного вида предпринимательской деятельности патентная система налогообложения не применяется.

Вместе с тем новая редакция законопроекта сохранила ряд *концептуальных недостатков*.

В частности, в проекте сохранилось положение, согласно которому право применять патентную систему налогообложения имеют только индивидуальные предприниматели. Индивидуальный предприниматель в этом случае вправе привлекать наемных работников, но не более 10 человек (в ранней редакции проекта этот показатель составлял 5 человек).

В настоящее время и индивидуальные предприниматели, и юридические лица (при численности до 100 человек) признаются плательщиками ЕНВД.

В связи с этим ТПП России предлагает увеличить по патентной системе численность привлекаемых работников до 15 человек. Это предложение также обусловлено тем, что согласно ст. 4 Федерального закона от 24 июля 2007 г. № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» для категории микробизнеса данный показатель установлен в размере 15 человек.

Однако несмотря на то, что предложение ТПП России о повышении критерия численности наемных работников лишь частично учтено Минфином России в новой редакции законопроекта, оно было поддержано на состоявшемся в ноябре 2010 года заседании Правительственной комиссии по развитию малого и среднего предпринимательства, в ходе которого обсуждался указанный законопроект.

Другим концептуальным недостатком законопроекта, на наш взгляд, является отсутствие положений, корректирующих нормы Налогового кодекса в части предельной величины годового дохода по упрощенной системе налогообложения.

Следует отметить, что согласно п. 4 ст. 4 Федерального закона от 19 июля 2009 г. № 204-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации», в соответствии с которым до 60 млн была увеличена предельная величина годового дохода по УСН, применяется до 31 декабря 2012 г. включительно. Таким образом, с 1 января 2013 г. подлежит применению п. 4 ст. 346.13, согласно которому этот критерий составляет 30,76 млн рублей.

В связи с этим ТПП России предлагает при рассмотрении указанного законопроекта внести изменения в Налоговый кодекс Российской Федерации, закрепив в них данный показатель в размере 100 млн рублей, а для малых инновационных предприятий – до 200 млн рублей в целях применения УСН после 1 января 2013 г., т. е. на постоянной основе, и с возможностью ежегодной корректировки на коэффициент-дефлятор.

Эта мера позволит сохранить малым предприятиям, которые в настоящее время применяют УСН, такую возможность и в среднесрочной перспективе.

Рассмотрение законопроекта Государственной Думой во втором чтении перенесено на весеннюю сессию 2012 года.

Раздел 6. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ СУБСИДИЙ, ПОЛУЧЕННЫХ НА РАЗВИТИЕ МАЛОГО И СРЕДНЕГО БИЗНЕСА*

В рамках повышения эффективности государственных программ поддержки субъектов малого и среднего предпринимательства в марте этого года были внесены поправки сразу в четыре главы НК РФ [Федеральный закон от 07.03.2011 № 23-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации о порядке учета доходов и расходов субъектов малого и среднего предпринимательства при оказании им финансовой поддержки» (далее – Закон № 23-ФЗ)]:

- по налогу на доходы физических лиц;
- по налогу на прибыль организаций;
- по налогу, уплачиваемому при применении упрощенной системы налогообложения;
- по единому сельскохозяйственному налогу.

Хотя Закон № 23-ФЗ и вступил в силу 11 марта 2011 г., внесенные им поправки распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2011 г. (п. 2 ст. 2 Закона № 23-ФЗ).

Итак, полученные после 1 января 2011 г. субсидии в соответствии с Федеральным законом от 24 июля 2007 г. № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» учитываются в специальном порядке (п. 4 ст. 223, п. 4.3 ст. 271, п. 2.3 ст. 273, подп. 1 п. 5 ст. 346.5, п. 1 ст. 346.17 НК РФ в редакции Закона № 23-ФЗ):

1. В течение двух налоговых периодов (календарных лет) со дня получения субсидии она включается в доходы на ту же дату, на которую учитываются расходы, произведенные за счет этой субсидии, и в сумме этих расходов. То есть если, например, всю сумму субсидии вы потратите в первый год, то в этом году вы покажете всю сумму субсидии как доход и одновременно отразите произведенные за счет нее расходы. И в итоге с полученной суммы субсидии налог платить вам не придется. Кстати, имейте в виду, что если субсидия получена в конце первого года (например, в декабре 2011 г.), то фактически на ее расходование вам отводится уже не два года, а только один (2012 г.);

2. Если к окончанию второго налогового периода (календарного года) вся субсидия (или ее часть) останется неизрасходованной, то именно неизрасходованную часть надо будет включить в доходы второго года (то есть по состоянию на 31 декабря).

Заметим, что двухлетнее ограничение не распространяется на случаи приобретения амортизируемого имущества организациями и предпринимателями, применяющими общий режим налогообложения (подробнее см. раздел «Получатель субсидии применяет общий режим налогообложения»).

Раньше же субсидию, полученную из регионального или местного бюджета (п. 1 ст. 17 Федерального закона от 24.07.2007 № 209-ФЗ), нужно было в полной сумме включать в доход и платить с нее налог в соответствии с применяемым режимом налогообложения (ст. 41, ст. 250 НК РФ). То есть получа-

* Материал предоставлен редакцией журнала «Главная книга» (автор Е.А. Шаронова).

тель был вынужден часть субсидии сразу же вернуть в бюджет в виде налога в размере:

- (или) 20%, если он платил налог на прибыль (п. 1 ст. 284 НК РФ);
- (или) 6%, если он применял УСН с объектом «доходы» (п. 1 ст. 346.20 НК РФ) или уплачивал ЕСХН (ст. 346.8 НК РФ);
- (или) 15%, если он применял УСН с объектом «доходы минус расходы» (п. 2 ст. 346.20 НК РФ);
- (или) 13%, если он платил НДФЛ (п. 1 ст. 224 НК РФ).

Кстати, именно этот старый порядок нужно применять в том случае, если субсидия получена в конце 2010 г., а тратить ее начали лишь в 2011 г. (Письма Минфина России от 22.07.2011 № 03-03-10/66, от 24.03.2011 № 03-11-11/67).

Обращаем внимание, что получателю субсидии (независимо от того, какой режим налогообложения он применяет) надо завести отдельный регистр (в бухучете вести учет на отдельном счете) и отражать в нем получение субсидии и ее расходование. Это нужно для того, чтобы:

- показать целевое использование субсидии;
- правильно учесть доходы и расходы в целях налогообложения.

Хотя принцип учета доходов единый для всех налогов, порядок их отражения в налоговом учете будет разный в зависимости от применяемой системы налогообложения.

Получатель субсидии применяет общий режим налогообложения

Организации на общем режиме налогообложения в целях исчисления налога на прибыль могут применять как метод начисления, так и кассовый метод (п. 1 ст. 271, п. 1 ст. 272, п. 1 ст. 273 НК РФ).

Если организация применяет метод начисления, то доход в виде субсидии надо отражать на дату признания расходов, независимо от того, когда они оплачены (п. 4.1 ст. 271, п. 1 ст. 272 НК РФ).

Если же организация применяет кассовый метод, то доход надо отражать на дату оплаты расходов и в сумме оплаченных расходов (пп. 1, 2, 2.3, 3 ст. 273 НК РФ).

Предприниматель на общем режиме налогообложения в целях исчисления НДФЛ применяет кассовый метод учета доходов и расходов. Поэтому он так же, как и организации, применяющие кассовый метод, должен отражать доход в виде субсидии в сумме оплаченных расходов на дату их оплаты (п. 1 ст. 221, п. 4 ст. 223 НК РФ). Делать это нужно в Книге учета доходов и расходов и хозяйственных операций (п. 13 Порядка... утв. Приказом Минфина России № 86н, МНС России № БГ-3-04/430 от 13.08.2002).

Как мы уже сказали, рассмотренный порядок учета субсидии в доходах не распространяется на случаи, когда субсидия потрачена на покупку амортизируемого имущества (п. 1 ст. 256, п. 1, 3 ст. 257 НК РФ).

Если организация или предприниматель приобретает за счет субсидии основное средство, то потраченную на это сумму субсидии надо учитывать в доходах в течение всего срока начисления амортизации по этому имуществу – ежемесячно в сумме начисленной амортизации (п. 4 ст. 223, п. 4.3 ст. 271, п. 2.3 ст. 273 НК РФ в редакции Закона № 23-ФЗ, пп. 1, 3, 5 ст. 259.1 НК РФ).

При этом организация, применяющая кассовый метод учета, может начислять амортизацию только в том случае, если основное средство полностью оплачено (подп. 2 п. 3 ст. 273 НК РФ).

Предприниматель также может амортизировать только полностью оплаченное основное средство. К тому же он, в отличие от организаций, вправе применять только линейный метод начисления амортизации (п. 1 ст. 221 НК РФ, подп. 4 п. 15, пп. 24, 30, 40 Порядка... утв. Приказом Минфина России № 86н, МНС России № БГ-3-04/430 от 13.08.2002).

Если приобретается дорогостоящее основное средство, на которое израсходованы не только субсидия, но и собственные средства организации или предпринимателя, то порядок учета в доходах и расходах суммы субсидии усложнится. Здесь возможны два варианта учета.

Вариант 1. Определить долю субсидии в стоимости приобретенного основного средства и в такой же доле от суммы амортизации ежемесячно признавать доход в виде субсидии.

Вариант 2. Ежемесячно признавать доход в виде субсидии в полной сумме амортизации за месяц до тех пор, пока сумма амортизации не сравняется с суммой субсидии, потраченной на приобретение основного средства. Для налоговиков этот вариант будет более предпочтительным. Ведь часть стоимости основного средства, на которую организация или предприниматель потратили свои деньги, будет учтена в расходах при исчислении налога на прибыль или НДФЛ в более поздних периодах.

Если организация или предприниматель потом решат продать недоамортизированное основное средство, приобретенное за счет субсидии, то на дату продажи нужно включить в доходы и выручку от реализации основного средства, и сумму субсидии, равную остаточной стоимости. А в расходы можно включить остаточную стоимость основного средства (подп. 1 п. 1 ст. 268 НК РФ). В итоге налог придется заплатить со всей выручки от продажи основного средства.

Если организация или предприниматель будет по каким-либо причинам ликвидировать недоамортизированное основное средство, приобретенное за счет субсидии, то на дату ликвидации во внереализационных расходах надо отразить остаточную стоимость этого основного средства (подп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ) и такую же сумму субсидии надо отразить во внереализационных доходах (ст. 250 НК РФ). В результате налог платить не придется.

Теперь об НДС. Пока нет никаких официальных разъяснений ни от Минфина, ни от ФНС о том, можно ли принять к вычету НДС по основным средствам, товарам, работам, услугам, приобретенным за счет субсидии. Хотя летом этого года финансовое ведомство и обещало высказать свое мнение по этому вопросу (Письмо Минфина России от 10.06.2011 № 03-03-06/1/340).

Скорее всего, принять входной НДС к вычету не разрешат. Ведь источником покупки были бюджетные деньги. К тому же в главе 21 НК РФ внесены действующие с 1 октября 2011 г. поправки о необходимости восстанавливать ранее принятый к вычету НДС по товарам, работам, услугам, если они были оплачены за счет субсидии, предоставленной из федерального бюджета на возмещение затрат (подп. 6 п. 3 ст. 170 НК РФ в редакции Федерального закона от 19.07.2011 № 245-ФЗ).

Пока неофициально в Минфине разъяснили следующее. Если из соответствующего бюджета организация (предприниматель) получила субсидию на возмещение затрат, связанных с оплатой приобретаемых товаров (работ, ус-

луг) с учетом НДС, то субсидия в налоговую базу по НДС не включается, поскольку она не связана с оплатой реализуемых организацией (предпринимателем) товаров (работ, услуг) (подп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ). Но и при оплате указанных товаров (работ, услуг) за счет субсидии суммы НДС вычета не подлежат, поскольку принятие к вычету НДС, оплаченного за счет средств бюджета, приведет к повторному возмещению налога. Кстати, в 2008 г. Минфин уже высказывал аналогичную позицию (Письмо Минфина России от 15.02.2008 № 03-07-11/64).

А субъекты малого предпринимательства, как правило, получают субсидии именно на возмещение затрат (см., например, пп. 1.1, 1.2, п. 2 «Порядка предоставления и распределения в 2011 г. субсидий из бюджета города Москвы для реализации мероприятий по развитию и поддержке малого и среднего предпринимательства в городе Москве», утв. Постановлением Правительства г. Москвы от 09.09.2008 № 818-ПП [в редакции от 29.04.2011]).

Так что безопаснее входной НДС по товарам, работам, услугам, приобретенным за счет субсидии на развитие бизнеса, полученной из регионального или местного бюджета, к вычету не принимать.

Получатель субсидии применяет УСН с объектом «доходы минус расходы» или уплачивает ЕСХН

Организации и предприниматели, применяющие «упрощенку» и уплачивающие ЕСХН, доходы и расходы определяют кассовым методом. Это значит, что доход в виде субсидии отражается на дату оплаты расходов и в сумме оплаченных расходов (п. 5 ст. 346.5, п. 1, 2 ст. 346.17 НК РФ).

Например, в феврале 2011 г. получена субсидия в сумме 100 000 рублей, а в апреле – июне 2011 г. упрощенец оплатил за счет этой субсидии расходы только в сумме 60 000 рублей. В этом случае в Книге учета доходов и расходов (утв. Приказом Минфина России от 31.12.2008 № 154н) надо отразить одновременно:

- в графе 5 «Расходы, учитываемые при исчислении налоговой базы» – расходы на каждую дату оплаты (а в итоге за второй квартал на сумму 60 000 рублей);

- в графе 4 «Доходы, учитываемые при исчислении налоговой базы» – доходы на каждую дату отражения расхода (за второй квартал в сумме 60 000 рублей).

В результате за полугодие налогооблагаемый доход от полученной субсидии будет равен нулю.

Если упрощенец или плательщик ЕСХН приобретает за счет субсидии основное средство, то его стоимость учитывается в расходах до конца года равными долями (подп. 1 п. 2, п. 4 ст. 346.5, подп. 1 п. 1, п. 3 ст. 346.16 НК РФ). То есть порядок учета такой же, как и при приобретении основных средств за счет собственных средств. Следовательно, на последнее число отчетного периода часть стоимости основного средства надо показать в Книге учета и в доходах, и в расходах. В результате в году покупки стоимость основного средства будет полностью учтена в расходах, а истраченная на его покупку субсидия – в доходах.

А вот при продаже основного средства, приобретенного за счет субсидии, надо иметь в виду следующее.

Упрощенцу или плательщику ЕСХН придется пересчитать налог, если он продаст купленное за счет субсидии основное средство (п. 4 ст. 346.5, п. 3 ст. 346.16 НК РФ):

- (или) до истечения 3 лет с момента учета его стоимости в составе расходов – при сроке полезного использования объекта 15 лет и меньше;
- (или) до истечения 10 лет с момента приобретения – при сроке полезного использования объекта свыше 15 лет.

В этом случае нужно восстановить стоимость основного средства, ранее учтенную в расходах, и вместо нее включить в расходы амортизацию, рассчитанную по правилам главы 25 НК РФ. В результате придется пересчитать налоговую базу по налогу при УСН или ЕСХН за весь период с момента учета стоимости основного средства в составе расходов до даты его продажи, представить уточненные декларации за все отчетные (налоговые) периоды, в которых база пересчитывалась, уплатить пени за периоды просрочки.

Поясним на примере. В марте 2013 г. упрощенец продал основное средство, приобретенное за счет субсидии в январе 2011 г. В этом случае нужно сделать следующее.

Шаг 1. Ученные в 2011 г. расходы на приобретение основного средства восстановить в полном объеме. А из доходов исключить субсидию, равную стоимости приобретения основного средства.

Шаг 2. Включить в расходы за 2011 и 2012 гг. сумму амортизации за январь – декабрь, исчисленную по правилам главы 25 НК РФ. А в доходах отразить субсидию в сумме, равной начисленной амортизации.

Шаг 3. Представить уточненные декларации по налогу при УСН за 2011 г. с доплатой налога, за 2012 г. – с уменьшением налога. За 2011 г. доплатить налог и пени.

Шаг 4. В марте 2013 г. на дату продажи основного средства нужно отразить в расходах сумму амортизации за январь – март 2013 г., а в доходы включить:

- (и) выручку от продажи основного средства;
- (и) доход в виде субсидии, равный сумме начисленной за 2013 г. амортизации;
- (и) доход в виде субсидии, равный остаточной стоимости основного средства (то есть несамортизированной части основного средства).

Учесть же остаточную стоимость основного средства в расходах налоговики вряд ли разрешат (Письма Минфина России от 07.07.2011 № 03-11-06/2/105, от 28.01.2009 № 03-11-06/2/9 от 18.04.2007 № 03-11-04/2/106, Письмо УФНС России по г. Москве от 28.06.2006 № 18-11/3/56403@).

В результате налог придется заплатить со всей выручки от продажи основного средства и с субсидии в размере его остаточной стоимости.

Если упрощенец ведет торговую деятельность и за счет субсидии закупает товары, а потом их продает, то учет будет такой. В момент получения от покупателя денег за проданные товары нужно отразить в доходах не только всю выручку от реализации товаров, но и сумму субсидии, равную покупной стоимости товаров (Письмо ФНС России от 21.06.2011 № ЕД-4-3/9835@).

Поясним на примере. Предположим, упрощенец в феврале 2011 г. получил субсидию в сумме 300 000 рублей. В марте закупил на эту сумму товары. Товары реализованы покупателям 4 апреля на сумму 350 000 рублей.

В этом случае на дату продажи (04.04.2011) упрощенец должен в разделе I Книги учета доходов и расходов отразить:

- в графе 5 расход в сумме 300 000 рублей, то есть покупную стоимость товаров, приобретенных за счет субсидии;

- в графе 4 доходы:

- а) в сумме 300 000 рублей, то есть субсидию, израсходованную на приобретение товаров;

- б) в сумме 350 000 рублей, то есть выручку от продажи товаров.

В результате получится, что с суммы субсидии платить налог при УСН не нужно. А под налогообложение подпадает вся сумма полученной выручки без учета расходов на приобретение товаров. И это правильно, ведь они закуплены за счет субсидии.

При этом не нужно забывать, что и упрощенцев, и у плательщиков ЕСХН закрытый перечень расходов, принимаемых при исчислении налога (п. 2 ст. 346.5, п. 1 ст. 346.16 НК РФ). И если получатель субсидии приобретет какие-либо товары (работы, услуги), стоимость которых не учитывается в расходах при спецрежиме, то в этом случае расхода для целей налогообложения не будет, а вот в доходы придется включить субсидию в сумме неучтенного расхода. Скорее всего, налоговики потребуют отразить доход на дату оплаты неучитываемых расходов.

Упрощенцам при получении субсидии надо учесть еще такой момент. Налоговая служба России разъяснила, что субсидии на развитие бизнеса учитываются в доходах для целей исчисления минимального налога (п. 6 ст. 346.18 НК РФ, Письмо ФНС России от 21.06.2011 № ЕД-4-3/9835@). Ведь у упрощенца в доходы включается не только выручка от реализации, но и внереализационные доходы, к которым как раз и относится полученная субсидия (ст. 250, 346.15 НК РФ). Но в доходы в целях исчисления минимального налога попадет опять-таки не вся полученная субсидия, а только:

- за первый налоговый период – сумма субсидии, равная оплаченным за ее счет расходам в первом году;

- за второй налоговый период – сумма субсидии, равная оплаченным за ее счет расходам во втором году, а также неизрасходованная сумма субсидии.

Получатель субсидии применяет «упрощенку» с объектом «доходы»

Организации и предприниматели, применяющие «упрощенку» с объектом «доходы», учитывают доходы в виде субсидии в льготном порядке только при условии ведения учета израсходованных сумм. Об этом прямо сказано в поправках (п. 1 ст. 346.17 НК РФ в редакции Закона № 23-ФЗ).

ФНС России разъяснила, что «доходные» упрощенцы так же, как и упрощенцы с объектом «доходы минус расходы», должны отражать субсидии на дату оплаты расходов в Книге учета доходов и расходов одновременно и:

- в графе 4 «Доходы, учитываемые при исчислении налоговой базы»;

- в графе 5 «Расходы, учитываемые при исчислении налоговой базы».

Примеч так надо делать и в том случае, если полученная субсидия полностью истрачена за один год (Письмо ФНС России от 21.06.2011 № ЕД-4-3/9835@).

Тем самым упрощенец показывает, что он ведет учет израсходованных сумм, а значит у него есть полное право не платить налог с полученной субсидии. Кстати, это, в общем-то, не противоречит порядку заполнения Книги

учета доходов и расходов. Упрощенец с объектом «доходы» всегда при желании мог отражать в графе 5 Книги расходы, связанные с получением доходов (п. 2.5 Порядка заполнения Книги... утв. Приказом Минфина России от 31.12.2008 № 154н).

Хотя в Книге и показывается сумма субсидии в доходах и расходах, в декларацию по УСН (утв. Приказом Минфина России от 22.06.2009 № 58н) эти суммы не попадут. Когда по окончании года упрощенец будет заполнять декларацию по УСН, в строку 210 раздела 2 он перенесет сумму дохода, равную разнице между графой 4 и 5 Книги (а не доход, указанный в графе 4 Книги). По крайней мере, такие разъяснения давала ФНС России в отношении субсидий на открытие собственного дела, полученных от центра занятости (п. 2 Письма ФНС России от 19.08.2010 № ШС-37-3/9373@). Но и при получении субсидии на развитие бизнеса логично поступать так же. Ведь льготные порядки учета этих двух субсидий сходны (п. 3 ст. 223, п. 4.1 ст. 271, п. 2.1 ст. 273, подп. 1 п. 5 ст. 346.5, п. 1 ст. 346.17 НК РФ).

Получатель субсидии уплачивает ЕНВД

К сожалению, законодательно так и не решен вопрос о порядке налогообложения субсидии на развитие бизнеса, если она получена плательщиком ЕНВД и полностью израсходована на «вмененную» деятельность.

Но ФНС и Минфин России уже сформировали свою позицию по этому вопросу. Они сказали, что в рамках «вмененной» деятельности можно учесть только субсидии, полученные на возмещение недополученных доходов в связи с реализацией товаров (работ, услуг) по регулируемым ценам (Письма ФНС России от 21.06.2011 № ЕД-4-3/9835@, от 19.08.2010 № ШС-37-3/9372@, Письмо Минфина России от 27.07.2010 № 03-11-09/65).

Если же организация или предприниматель ведет только «вмененную» деятельность и получает субсидию на развитие бизнеса, то ее нельзя учесть как доход от «вмененной» деятельности, даже если она полностью израсходована на эту деятельность. А значит, эта субсидия должна облагаться налогами в рамках или общего режима, или УСН (Письмо ФНС России от 21.06.2011 № ЕД-4-3/9835@). При этом доход в виде субсидии облагается этими налогами в особом порядке: в течение двух лет по мере использования субсидия одновременно отражается в доходах и расходах. И в итоге налог все равно платить не нужно. Обязанность заплатить его возникнет только в том случае, если субсидия за два календарных года не будет полностью израсходована.

Однако в этом случае кроме декларации по ЕНВД придется подавать еще и другую декларацию:

- (или) по налогу на прибыль, если организация применяет общий режим;
- (или) по НДФЛ, если предприниматель применяет общий режим;
- (или) по налогу при УСН, если организация или предприниматель применяет «упрощенку».

И в этой декларации надо отразить потраченную сумму субсидии и в расходах, и в доходах. В результате получается, что ЕНВД платится в обычном порядке, а другой налог (налог на прибыль, налог при УСН или НДФЛ) не платится, так как налоговая база равна нулю.

Кстати, напомним, что организации, которые ведут «вмененную» деятельность, должны доходы и расходы по этой деятельности отражать в бухгалтер-

ском учете (ст. 4 Федерального закона от 21.11.96 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», Письма Минфина России от 29.09.2009 № 03-11-06/3/239, от 13.02.2009 № 03-11-09/51, План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утв. Приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н). Как мы уже сказали, для учета получения субсидии и ее расходования лучше завести отдельный счет.

А вот предприниматели, которые ведут только «вмененную» деятельность, не обязаны вести учет доходов, расходов и хозяйственных операций по предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД. Так что записывать свои расходы, оплаченные за счет субсидии, они могут в любой удобной форме, например с использованием Книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций индивидуального предпринимателя (утв. Приказом Минфина России № 86н, МНС России № БГ-3-04/430 от 13.08.2002).

Получатель субсидии применяет УСН на патенте

Применять «упрощенку» на основе патента могут только предприниматели (п. 1, 2, 3 ст. 346.25.1 НК РФ). И если по другим режимам есть хоть какие-то разъяснения о порядке учета субсидии, то по «патентным» упрощенцам их нет. Поэтому вопрос о том, как предприниматели должны учитывать полученную субсидию, пока не решен.

По логике, если всю субсидию предприниматель израсходовал на «патентную» деятельность, то никаких дополнительных налогов, кроме стоимости патента, он платить не должен.

В то же время если посмотреть разъяснения Минфина и ФНС о порядке учета «патентным» упрощенцем субсидии на открытие своего дела от центра занятости, то увидим, что у ведомств разные позиции по этому вопросу.

ФНС считает, что субсидия, полученная предпринимателем от центра занятости на открытие своего дела, не является доходом, полученным от ведения видов деятельности, в отношении которых возможно применение УСН на основе патента. Следовательно, налогообложение этой суммы регулируется главой 23 НК РФ (п. 2 Письма ФНС России от 19.08.2010 № ШС-37-3/9373@).

А субсидия, полученная предпринимателем, применяющим УСН на основе патента, по мнению Минфина, не учитывается при определении налоговой базы по НДФЛ (Письмо Минфина России от 17.09.2010 № 03-04-05/3-556).

То есть получается, что предприниматели, израсходовавшие субсидию на развитие бизнеса только на «патентную» деятельность, находятся в такой же ситуации, как и «вменешники», полностью истратившие субсидию на «вмененную» деятельность. Им безопаснее применять тот же подход, что и «вмененщикам». А именно по окончании года подать (Письмо Минфина России от 20.02.2009 № 03-11-11/25, Письмо ФНС России от 02.11.2010 № ШС-37-3/14719@, Письмо УФНС России по г. Москве от 15.11.2009 № 20-14/2/115839):

- (или) декларацию 3-НДФЛ, если «патентная упрощенка» совмещается с общей системой налогообложения;

- (или) декларацию по УСН, если «патентная упрощенка» совмещается с обычной УСН.

И в декларации 3-НДФЛ или в декларации по УСН нужно отразить субсидию и в доходах, и в расходах. В результате НДФЛ или налог при УСН платить не придется, если вся субсидия израсходована.

Раздел 7. УПЛАТА БИЗНЕСОМ СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ: ПОЗИЦИИ ТЕРРИТОРИАЛЬНЫХ ТПП И ЧЛЕНСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ ПАЛАТЫ

В ноябре 2011 г. Государственной Думой был принят Закон, предусматривающий для основной массы плательщиков снижение тарифа страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с 34 до 30% (в ПФР – 22,0%, в ФСС РФ – 2,9% и в ФФОМС – 5,1%) и установление дополнительного тарифа страховых взносов в Пенсионный фонд в размере 10% с выплат, превышающих предельную величину базы для начисления страховых взносов (с 01.01.2012 сумма годовых выплат работнику, облагаемая страховыми взносами, составит 512 тыс. рублей). Дополнительные взносы будут учитываться в составе солидарной части тарифа взносов, т. е. не направляются на формирование пенсионных прав застрахованных лиц и носят не страховой, а налоговый характер.

Для плательщиков – субъектов малого предпринимательства, применяющих упрощенную систему налогообложения и осуществляющих определенные виды деятельности в производственной и социальной сферах, тариф страховых взносов снижен до 20% (в ПФР – 20%, в ФСС РФ – 0% и в ФФОМС – 0%).

Данные меры, на наш взгляд, не в полной степени решают вопрос о смягчении для отдельных категорий хозяйствующих субъектов негативных последствий проведенной реформы, снижении финансовой нагрузки на них вследствие увеличения тарифов страховых взносов.

По нашему мнению, в ближайшем будущем:

- пониженный тариф страховых взносов в размере 20% должен распространяться на всех субъектов малого предпринимательства на основе единого системного подхода, независимо от видов экономической деятельности;
- тариф взносов в размере 20% целесообразно распространить на все некоммерческие организации вне зависимости от направлений их деятельности;
- следует отказаться от установления дополнительного тарифа страховых взносов с сумм, превышающих предельную величину базы для начисления страховых взносов.

Информация и предложения территориальных ТПП, членских организаций Палаты по итогам практики уплаты страховых взносов в государственные внебюджетные фонды

Волгоградская ТПП

Для социально ориентированных некоммерческих организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения, планируется снижение базового тарифа страховых взносов в государственные внебюджетные фонды до 20%. Предлагается установить данную ставку для всех некоммерческих организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения.

ТПП Ивановской области

В основных направлениях налоговой политики на 2012 г. и плановый период 2013 и 2014 гг. предусмотрено снижение базового тарифа страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с 34 до 30% и дополнительное

обложение выплат, превышающих 512 тыс. рублей в 201 г. и 567 тыс. рублей в 2013 г., что не приведет к снижению налоговой нагрузки на бизнес, а это значит, бизнес будет использовать «серые» схемы, выплату в конвертах, сокращение численности работников, закрытие предприятий и организаций. Эти новшества дают сигнал бизнесу не к повышению заработной платы, а наоборот к ее снижению, так как при заработной плате в 50 тыс. рублей и выше налоговая нагрузка начинает увеличиваться даже к сегодняшней (страховые взносы в 34%).

Только с заработной платой до 45 тыс. рублей будет небольшое снижение налоговой нагрузки: около 10% в год.

Исходя из вышеизложенного, необходимо добиваться снижения страховых взносов хотя бы до 26%.

ТПП Республики Татарстан

Практика уплаты страховых взносов за 2011 г. показывает, что большинство организаций малого и среднего бизнеса не в состоянии были платить взносы по тарифам, выросшим по сравнению с 2010 г. в 1,7 раза. Большинство организаций были вынуждены искать способы минимизации данных платежей, что привело к возрастанию теневого оборота в данной сфере и росту криминализации малого бизнеса.

Дифференциация ставки тарифов в зависимости от осуществляемого вида деятельности, на наш взгляд, является несправедливой. Этим нарушается принцип равенства. Государство, на наш взгляд, должно быть заинтересовано в сохранении и развитии абсолютно всех малых предприятий независимо от того, к какому виду деятельности они относятся. Любой субъект малого предпринимательства решает огромную социальную задачу – предоставление рабочих мест.

Предлагаем, с учетом Основных направлений налоговой политики, начиная с 2012 г. абсолютно для всех организаций, применяющих специальные режимы налогообложения, установить единый льготный тариф страховых взносов в размере 20%.

Согласно Основным направлениям налоговой политики на 2012 г. и плановый период 2013 и 2014 гг. предлагается установить пониженный тариф взносов для социально ориентированных некоммерческих организаций.

Согласно п. 2.1 ст. 2 Закона о некоммерческих организациях социально ориентированными некоммерческими организациями признаются некоммерческие организации, созданные в предусмотренных Законом о некоммерческих организациях формах (за исключением государственных корпораций, государственных компаний, общественных объединений, являющихся политическими партиями) и осуществляющие деятельность, направленную на решение социальных проблем, развитие гражданского общества в Российской Федерации, а также виды деятельности, предусмотренные ст. 31.1 указанного Закона.

Указанной статьей установлен примерный перечень видов деятельности, при условии осуществления которых некоммерческие организации будут признаваться социально ориентированными. К таким видам деятельности отнесены: социальная поддержка и защита граждан; подготовка населения к преодолению последствий стихийных бедствий, экологических, техногенных или иных катастроф, к предотвращению несчастных случаев; оказа-

ние помощи пострадавшим в результате стихийных бедствий, экологических, техногенных или иных катастроф, социальных, национальных, религиозных конфликтов, беженцам и вынужденным переселенцам; охрана окружающей среды и защита животных; охрана объектов и территорий, имеющих историческое, культовое, культурное или природоохранное значение, и мест захоронений; оказание юридической помощи на безвозмездной или на льготной основе гражданам и некоммерческим организациям и правовое просвещение населения, деятельность по защите прав и свобод человека и гражданина; профилактика социально опасных форм поведения граждан; благотворительная деятельность, а также деятельность в области содействия благотворительности и добровольчества; деятельность в области образования, просвещения, науки, культуры, искусства, здравоохранения, профилактики и охраны здоровья граждан, пропаганды здорового образа жизни, улучшения морально-психологического состояния граждан, физической культуры и спорта и содействие указанной деятельности, а также духовному развитию личности.

При этом для признания некоммерческих организаций социально ориентированными федеральными законами, законами субъектов Российской Федерации, нормативно-правовыми актами представительных органов муниципальных образований могут устанавливаться наряду с предусмотренными выше видами деятельности другие виды деятельности, направленные на решение социальных проблем, развитие гражданского общества в Российской Федерации, которые также будут признаваться социально ориентированными.

Считаем, что деятельность торгово-промышленных палат имеет огромное социальное значение, и их по праву необходимо относить к социально ориентированным некоммерческим организациям. Вместе с тем уставные задачи и виды деятельности, обозначенные в Законе о торгово-промышленных палатах в Российской Федерации, напрямую не согласуются с вышеобозначенными видами деятельности, и на практике палаты не смогут причислить себя к социально ориентированным некоммерческим организациям и применять пониженный тариф страховых взносов без судебных споров.

Предлагаем расширить перечень видов деятельности для отнесения некоммерческих организаций к социально ориентированным, включив в него дополнительно следующие виды деятельности:

- содействие развитию всех видов предпринимательской деятельности с учетом экономических интересов субъектов Российской Федерации, отраслей народного хозяйства и предприятий;
- организация взаимодействия между субъектами предпринимательской деятельности, их взаимодействие с государством в лице его органов, а также с социальными партнерами;
- содействие развитию системы образования и подготовки кадров для предпринимательской деятельности в Российской Федерации, участие в разработке и реализации государственных и межгосударственных программ в этой области;
- оказание предпринимателям, их объединениям, союзам, ассоциациям информационных услуг, содействие в организации инфраструктуры информационного обслуживания предпринимательства.

Старооскольская ТПП

В результате всех нововведений налоговая нагрузка на малый бизнес увеличивается в 2011 г. в 2–2,5 раза, а с 2012 г. – в 3–3,5 раза.

Это ведет к:

1. Разорению малого бизнеса. Деятельность малого бизнеса в нашей стране сопряжена с огромными трудностями и затратами и при этом является малодоходной. Любое ухудшение приводит к массовому закрытию мелких предприятий. На статистике это не отражается, так как происходит регистрация новых ИП, с целью минимизации налогов с ФОТ. К увеличению численности субъектов МСБ приводит и дробление с целью уменьшения численности наемных работников для сохранения возможности применять специальный налоговый режим.

2. Уходу «в тень» малого бизнеса (к возвращению к практике «серых» зарплат, сокрытию оборотов) и, как следствие, к усилению фискальной деятельности всех органов, а значит, к новому витку коррупции.

3. К полной социальной незащищенности наемных работников (сокращения, реальное уменьшение заработной платы, потеря социального пакета), увеличению безработицы, а также к росту фиктивной безработицы (люди, работающие без оформления трудовых договоров, имеют возможность состоять на учете как безработные и получать пособия). Увеличиваются и субсидии малообеспеченным гражданам (на самом деле получающим зарплату в конвертах).

4. К потерям местных бюджетов, так как происходит резкое снижение собираемости налогов с ФОТ. Крупный бизнес платит значительно меньше, а мелкий не может оплатить налоги. Кроме того, снижаются отчисления и по ЕНВД. На патентах находится небольшое количество видов предпринимательской деятельности.

Предложения:

1. Прекратить «лихорадить» малый и средний бизнес и остановить все реформы налогообложения, в том числе изменения ставки с ФОТ и отмену ЕНВД;

2. Предоставить право добровольного выбора представителям МСБ любых налоговых режимов;

3. Не отменять государственного регулирования тарифов на электроэнергию.

Новая система ухудшает положение предприятий, где зарплаты невысоки, и, напротив, улучшает положение компаний, где велика доля высоких и сверхвысоких зарплат. Одним из самых негативных последствий этой реформы становится даже не увеличение платежей, а появление новых контролирующих органов. Помимо налоговых органов осуществлять функцию контроля будут Пенсионный фонд и Фонд социального страхования. Кроме того, в связи с тем, что контрольными полномочиями будут наделяться внебюджетные фонды, количество финансовых контролеров возрастет в пять раз. Расширятся и полномочия контролирующих органов. Так, Пенсионный фонд получит право списывать недоимку по страховым взносам со счетов предприятий без решения суда.

Рассматриваемые реформы вряд ли существенно пополнят бюджет. Нужно сделать так, чтобы предпринимателю было выгодно развивать свое производство. Более эффективно должно осуществляться совершенствование российской налоговой системы. Сегодня она неудовлетворительно выполняет фискальную функцию и почти не выполняет стимулирующую, распределительную,

социальную функции. Она не способствует развитию малого бизнеса, росту благосостояния и снижению социального расслоения среди населения.

Омская ТПП

Предприятиям было предложено представить свои предложения и обоснования по указанному вопросу, ответить на вопросы о том, как повлияло повышение страховых взносов на их предпринимательскую деятельность.

В результате был выявлен ряд проблем, беспокоящих предприятия в связи с повышением страховых взносов и увеличением финансовой нагрузки.

Организации, которые имеют прибыль, могут относить расходы по уплате страховых взносов на затраты, тем самым уменьшая свою прибыль. Это может привести к снижению поступлений в бюджет от налога на прибыль организаций. Часть хозяйствующих субъектов, у которых нет прибыли, будут вынуждены ликвидировать свой бизнес.

Рост страховых платежей в государственные внебюджетные фонды в 2011 г. приведет к значительному уменьшению числа наемных работников, несоответствию уровня роста заработных плат инфляции, а скорее их сдерживанию или даже снижению, привлечению страхователями работающих по гражданско-правовым договорам граждан, возрастанию в разы налоговой нагрузки на малый бизнес, увеличению стоимости товаров, работ и услуг (для компенсации затрат на социальные выплаты) без достижения в долгосрочной перспективе целей по наполнению денежными средствами внебюджетных государственных фондов и, как следствие, к снижению покупательной способности населения.

Повышение страховых взносов привело к следующим негативным последствиям:

- ОАО «Научно-производственное предприятие «Эталон»: изменился процент оборачиваемости оборотных средств и, как следствие, замедлились производственные процессы, увеличилась кредиторская задолженность.

- ЗАО «ПО Электроточприбор»: не смогло осуществить очередное ежегодное увеличение заработной платы работников.

- ЗАО «Сибирь»: повысилась себестоимость производимой продукции.

- ОАО территориальный проектный институт «Омскгражданпроект»: ухудшилось финансовое состояние организации; с ростом налогового бремени растет задолженность в бюджете разных уровней.

- ООО «БГ Транс»: пришлось сократить число официально оформленных работников.

- ООО «Промышленно-коммерческая фирма «Мира Мет»: повысились цены на продукцию.

- ФГУП ПО «Иртыш»: увеличение расходов на 47 995,12 тыс.

- ООО «Издательский дом Сорокиной»: увеличилась расходная часть предприятия.

- ООО НПО «МИР»: повышение повлияло на снижение ликвидности предприятия, увеличение затрат на процент банка по кредитам.

В результате проведения мониторинга руководители предприятий – члены Омской ТПП представили свое мнение и обоснование.

1. ООО «БГ Транс», отрасль экономики: торговля. Сфера деятельности – оптовая торговля топливом. Агентская деятельность в торговле: оборудование, контейнерные АЗС, топливо-заправочные пункты, резервуары ГСМ, кон-

тейнерные быстровозводимые здания, покрасочно-сушильные камеры, металлоизделия, металлопродукция и др.

Взносы во внебюджетные фонды должны быть ниже, чем налог на прибыль предприятия, так как руководителю организации «дешевле» показать прибыль предприятия, нежели платить высокую заработную плату работнику. Естественно, это не говорит о том, что нужно поднимать налог на прибыль до уровня страховых взносов. Для стимуляции же труда работника приходится переходить на «конвертную» заработную плату.

2. ФГУП «Омский экспериментальный завод» Российской академии сельскохозяйственных наук, отрасль экономики: наука, агропромышленный комплекс. Сфера деятельности – научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки: разработка конструкторской документации; производство опытных образцов (бороны, культиваторы, глубокорыхлители, измельчители соломы, животноводческое оборудование, селекционная техника); сельскохозяйственное машиностроение.

Предприятию, занимающемуся научной разработкой сельскохозяйственной техники и испытанием техники в полевых условиях, снижение тарифа страховых взносов в 2012 г. и плановых 2013 и 2014 гг. позволит направить высвобожденные средства на:

- запуск в разработку новых видов сельскохозяйственной техники и оборудования, так как разработка ведется исключительно за счет своих средств;
- обновление материально-технической базы предприятия;
- сохранение и создание новых рабочих мест;
- повышение уровня заработной платы работников;
- оздоровление работников предприятия, занятых на вредном производстве.

Все вышеперечисленное позволит предприятию *повысить финансовую привлекательность, снизить себестоимость продукции минимум на 3% и привлечет к сотрудничеству крестьянско-фермерские хозяйства Омской области, а также других регионов Российской Федерации.*

3. ООО «Алкогольная Сибирская группа», отрасль экономики: пищевая и перерабатывающая промышленность, сфера деятельности – производство водок, ликеро-водочной продукции, безалкогольных и слабоалкогольных напитков, минеральных вод. Оптовая торговля выпускаемой продукцией.

У предприятия в 2011 г. по сравнению с 2010 г. наблюдается опережающий рост затрат на фонд оплаты труда по сравнению с темпами прироста объема производства.

Приведенная ниже статистика показателей обусловлена пересмотром заработной платы из-за фактора инфляции, а также увеличением ставки страховых взносов с 26,2 до 34,2%. При этом можно заметить, что увеличение ФОТ за счет фактора роста страховых взносов опережает показатель прироста ФОТ из-за фактора инфляции, который удалось сдержать повышением производительности труда.

Год	Темп прироста объема производства, %	Рост ФОТ за счет индексации з/пл (инфляция), %	Рост ФОТ за счет увеличения ставки СВ и порога регресса, %
2011/2010	3,08%	2,08%	7,98%

При условии сохранения ставки страховых взносов в 2011 г. на уровне 2010 г. (26,2%) темп прироста ФОТ коррелировал бы с темпом роста объемов производства.

При увеличении в 2012 г. порога регресса до 512 тыс. рублей, а также введении уплаты страховых взносов в размере 10% при наступлении порога регресса в нашей компании произойдет увеличение ФОТ по сравнению с 2011 г. на 2% по отношению к 2011 г., по отношению к 2010 г. – на 6,95%.

Предприятие поддерживает предложение:

– не вводить уплату страховых взносов в размере 10% при наступлении порога регресса;

– снизить страховые взносы до 30%;

– рассмотреть возможность оставить порог регресса на уровне 2011 г.

Предприятие считает, что увеличение порога регресса, а также введение уплаты страховых взносов сверх суммы регресса в размере 10% является крайне несправедливой мерой по отношению к крупным работодателям, обеспечивающим рабочими местами население и не планирующим уходить в серые схемы, ухудшающие социальное благополучие работников.

4. ОАО Территориальный проектный институт «Омскгражданпроект», отрасль экономики: строительство, проектирование, монтаж, производство и торговля стройматериалами, сфера деятельности – разработка градостроительной документации; инженерные изыскания для строительства; проектирование зданий и сооружений I и II уровней ответственности; реставрация и реконструкция памятников культурного наследия; обследование технического состояния зданий и сооружений; выполнение экспертизы промышленной безопасности; выполнение СМР для зданий и сооружений I и II уровней ответственности.

Отчисления во внебюджетные фонды в 2010 г. составляют 14% к выручке предприятия, при этом стоит отметить, что средняя заработная плата сотрудников института составляет 12,8 тыс. рублей; ее повышение приведет к финансовому результату в виде убытка.

Предлагается снизить налоговое бремя, в частности, взносов во внебюджетные фонды – для создания условий по развитию производства и повышению социального обеспечения работников предприятия, которые являются гражданами Российской Федерации.

Вывод: Большинство предприятий в результате опроса оценивают уровень налоговой нагрузки на бизнес в 2011 г. как высокий. Изменение тарифов страховых взносов не улучшит ситуацию, а только приведет к сокращению высокооплачиваемых рабочих мест.

Предложения, полученные от членов Омской ТПП:

1. Снизить страховые взносы в государственные внебюджетные фонды до 30%;

2. Не вводить уплату страховых взносов в размере 10% при наступлении порога регресса;

3. Рассмотреть возможность установления порога регресса на уровне 2011 г.

ОАО Авиакомпания «Уральские авиалинии»

Снижение с 01.01.2011 базового тарифа страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с 34 до 30% на период 2012–2013 гг., безусловно, скорректирует ситуацию в лучшую сторону. Но данное эффективное снижение коснется лишь части сотрудников авиакомпании, годовая зарплата которых в 2012 г. составил 512 тыс. рублей (567 тыс. рублей в 2013 г.).

Предложения Минфина России дополнительно облагать выплаты, превышающие 512 тыс. рублей в 2012 г. и 567 тыс. рублей в 2013 г., в размере 10% с суммы превышения коснутся заработной платы основной части сотрудников авиакомпании, а это высококвалифицированные специалисты летного состава, инженерно-технического персонала и командно-руководящего состава. По нашим расчетам, дополнительные затраты авиакомпании на 2012 г. составят более 46 млн рублей (+15%) с учетом полученной экономии за счет прочего персонала (68 млн рублей – 22 млн рублей = 46 млн рублей).

При этом авиакомпания, эксплуатируя труд летного состава, вынуждена выплачивать ему повышенную заработную плату в силу сложившихся рыночных условий. Общеизвестный факт, что в настоящий момент в стране наблюдается дефицит данной категории, и все российские авиакомпании в целях снижения риска утечки вынуждены держать одинаково высокий уровень заработной платы.

Необходимо особо отметить, что на все российские авиакомпании возложена дополнительная нагрузка по уплате дополнительного взноса в пенсионный фонд в размере 14% от ФОТ летного состава. Затраты авиакомпании в 2011 г. по уплате данного взноса составят 95 млн рублей.

Кроме того, авиакомпания «Уральские авиалинии» с 2006 г. за счет собственных средств активно реализует инвестиционную программу по обновлению и расширению парка воздушных судов. К концу 2011 г. в парке авиакомпании будут эксплуатироваться 22 самолета семейства Airbus (A320, 321). Российская техника полностью выведена из эксплуатации. К 2013 г. парк самолетов будет содержать 30 летных единиц. За счет собственных средств проводится дорогостоящее обучение и переподготовка пилотов и инженерно-технического состава. Заключен договор на покупку собственного тренажера A320 (ввод в строй в апреле 2012 г.), на 2012 г. намечено строительство нового ангарного комплекса общей площадью около 8000 кв. м (плюс комплекс производственных помещений общей площадью 3500 кв. м). Для работников авиакомпании действуют льготы и социальные гарантии, предусмотренные Коллективным договором.

На основании изложенного и учитывая фактический низкий порог рентабельности всех российских авиаперевозчиков, считаем, что дополнительное увеличение финансовой нагрузки приведет к нежелательным последствиям.

Предлагаем отменить тариф страховых взносов с сумм превышения предельной величины базы в размере или освободить авиакомпании от уплаты дополнительного взноса в пенсионный фонд.

Результаты выборочного анкетирования по итогам практики уплаты страховых взносов в 2011 году

1. Для каких категорий бизнеса, по вашему мнению, необходимо предусмотреть льготные тарифы взносов на обязательное социальное страхование?

Подавляющее большинство (98,2%) опрошенных выделило малые предприятия. Кроме того, было предложено также предусмотреть льготные тарифы для инновационных предприятий, организаций, работающих в сфере услуг, сельского хозяйства, медицины.

2. Поддерживаете ли вы ограничение выплат за год в пользу работника определенным размером, облагаемым страховыми взносами, как это происходит в 2010–2011 годах? Какой уровень облагаемых взносами выплат является приемлемым?

– поддерживаем – 35,3% (при этом 34% поддерживают при условии снижения тарифов страховых взносов);

– не поддерживаем – 18,3% (также при условии снижения тарифов страховых взносов).

3. Поддерживаете ли вы в будущем введение уплаты работником взносов на обязательное социальное страхование?

– поддерживаем – 47,3% (при этом 30% поддерживают при условии предоставления налоговых вычетов, дифференцированной шкалы тарифов в зависимости от доходов работника, разработанной системы льгот и т. д.);

– не поддерживаем 47,7%.

4. Поддерживаете ли вы введение в перспективе профессиональных пенсионных систем для работников, имеющих право досрочного выхода на пенсию?

– поддерживаем – 26,7%;

– не поддерживаем – 18%.

Основные действия субъектов малого и среднего бизнеса в связи с отменой ЕСН и переходом на страховые взносы*



* По данным мониторинга состояния малого и среднего предпринимательства в субъектах Российской Федерации, организованного в 2011 г. ТПП России совместно с Минэкономразвития России.

Раздел 8. НДС ПО НОВЫМ ПРАВИЛАМ*

В июле был принят Федеральный закон, вносящий существенные поправки в главу 21 НК РФ. В частности, изменения претерпел порядок расчета НДС при возникновении суммовых разниц и при предоставлении скидок. В каких случаях необходимо выставлять корректировочные счета-фактуры? На какой момент определяется выручка при расчетах в условных единицах? Как изменился перечень ситуаций, в которых необходимо восстановить суммы НДС?

С 1 октября 2011 г. ряд положений главы 21 НК РФ действует в новой редакции. Соответствующие поправки внесены Федеральным законом от 19.07.2001 № 245-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса РФ и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах». Изменениям подверглись положения ст. 146–155, 161, 162, 164–172, 176.1 НК РФ.

Перечислим основные нововведения:

- под налогообложение не подпадает не только безвозмездная передача имущества, но и безвозмездная передача имущественных прав государственным учреждениям, унитарным предприятиям (подп. 5 п. 2 ст. 146 НК РФ);
- при реализации аудиторских услуг иностранной компанией на территории России местом реализации услуг признается территория Российской Федерации (ст. 148 НК РФ);
- изменен порядок пересчета выручки, полученной в иностранной валюте (п. 4 ст. 153 НК РФ);
- скорректирован порядок ведения учета НДС при расчетах в рублях по обязательствам, выраженным в иностранной валюте (ст. 153, п. 1 ст. 172 НК РФ);
- установлен порядок определения налоговой базы при уступке первым кредитором права требования долга (ст. 155 НК РФ);
- уточнен порядок ведения учета при изменении цены товаров в случае предоставления скидок (накидок), при возврате товаров. Введено понятие корректировочного счета-фактуры (п. 10 ст. 154, п. 3 ст. 168, ст. 169, 170, 171, 172 НК РФ);
- уточнен порядок применения ставки 0% перевозчиками (ст. 164, 165 НК РФ);
- дополнены нормы, связанные с ведением раздельного учета НДС (ст. 170 НК РФ);
- прописан порядок восстановления налога при получении субсидий из федерального бюджета для случаев, когда ранее приобретенные товары (работы, услуги) используются в экспортных операциях (ст. 170 НК РФ);
- внесены изменения в правила принятия НДС к вычету при модернизации (реконструкции) недвижимости, при ликвидации основных средств с привлечением подрядчиков (ст. 170, п. 171 НК РФ).

Среди указанных изменений особое внимание стоит уделить поправкам, регулирующим спорные вопросы налогообложения, которые ранее возникали

* Материал предоставлен редакцией журнала «Налоговые споры», <http://n-kodeks.ru>

на практике. В статье мы более подробно рассмотрим новые правила в отношении:

- учета так называемых суммовых разниц, которые возникают, если выраженное в валюте или условных денежных единицах обязательство оплачивается в рублях;
- порядка выставления счетов-фактур при изменении стоимости отгруженных товаров как в сторону увеличения, так и в сторону уменьшения (предоставление скидок (накидок) покупателям, изменение количества отгруженных товаров);
- порядка определения налоговой базы при уступке права требования долга;
- правил раздельного учета НДС.

Рассчитываемся в валюте по-новому

Федеральный закон от 19.07.2011 № 245-ФЗ изменил порядок расчета налоговой базы для случаев, когда выручка поступает в иностранной валюте. Согласно новой редакции п. 3 ст. 153 НК РФ налоговая база пересчитывается в рубли на дату отгрузки товаров (работ и услуг). Это касается тех случаев, когда при реализации товаров (работ, услуг), предусмотренных п. 1 ст. 164 НК РФ, налогоплательщик не собрал документы, необходимые для подтверждения налоговой ставки 0% (п. 9 ст. 167 НК РФ).

Напомним, что ранее действовавшая редакция указанной нормы предусматривала пересчет выручки в рубли на дату оплаты отгруженных товаров.

Пример 1.

Организация в октябре 2011 г. отгрузила товар на экспорт на сумму 1000 евро. На дату подписания акта курс евро составил 40 руб. за евро, на день оплаты – 41 руб. за евро.

По ранее действовавшим правилам выручка экспортера для целей расчета НДС составляла 41 000 руб. С учетом поправок она составит 40 000 руб.

Суммовые разницы

Вопросы учета суммовых разниц всегда вызывали множество споров, особенно у продавцов. Каких-либо специальных норм, которые бы предписывали покупателям корректировать сумму налогового вычета при возникновении суммовых разниц, НК РФ не содержал. Минфин России также рекомендовал налогоплательщикам не корректировать сумму вычета (см. письмо от 07.06.2010 № 03-07-09/35).

Однако у продавцов появлялись налоговые риски, если курс условной единицы (у. е.) на дату оплаты товара (работ, услуг) оказывался ниже курса на дату отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг). По мнению и Минфина России, и ФНС России, отрицательные суммовые разницы не уменьшали налоговую базу продавца, при том что положительные разницы налоговую базу увеличивали.

С введением п. 4 ст. 153 НК РФ ситуация изменилась. Теперь если обязательство выражено в иностранной валюте, но оплачивается в рублях (при этом отгрузка предшествует оплате), то налоговая база определяется на день отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав. При этом иностранная валюта или условные денежные едини-

цы пересчитываются в рубли по курсу ЦБ РФ, установленному на день отгрузки. При последующей оплате товаров (работ, услуг, имущественных прав) налоговая база не корректируется.

Обратите внимание

Новые правила предусматривают следующий порядок для случаев, когда обязательство, выраженное в иностранной валюте, оплачивается в рублях. Пересчет производится по курсу ЦБ РФ на день отгрузки, впоследствии налоговая база не корректируется.

При этом сумма оплаты, которую налогоплательщик получит за ранее отгруженные (переданные) товары (работы, услуги, имущественные права), может быть:

- меньше их стоимости, определенной на дату отгрузки (передачи); в этом случае формируется отрицательная суммовая разница, которая учитывается в составе внереализационных расходов на основании ст. 265 НК РФ;

- больше их стоимости, определенной на дату отгрузки (передачи); в этом случае появляется положительная суммовая разница, которая учитывается в составе внереализационных доходов в соответствии со ст. 250 НК РФ.

Пример 2.

ООО «Альфа» 25 октября 2011 г. реализовало товар стоимостью 5900 евро, в т. ч. НДС 18% – 900 евро. Согласно условиям договора, оплата поставленного товара производится в рублях по курсу ЦБ РФ +2% на дату оплаты.

Оплата поступила 3 ноября. Курс евро, установленный ЦБ РФ на дату отгрузки, – 39,99 руб./евро, на дату оплаты – 39,55 руб./евро (курс ЦБ РФ +2% – 40,34 руб./евро).

На дату отгрузки – 25 октября – стоимость товара равна 235 941 руб. (5900 евро × 39,99 руб./евро), в т. ч. НДС – 35 991 руб. (900 евро × 39,99 руб./евро).

3 ноября ООО «Альфа» получает оплату товара в сумме 238 006 руб. (5900 евро × 40,34 руб./евро). Суммовая разница по расчетам с покупателями составляет 2065 руб. [5900 евро × (40,34 руб./евро – 39,99 руб./евро)]. Указанная суммовая разница будет увеличивать налоговую базу по налогу на прибыль организаций и включаться в состав внереализационных доходов.

Сумма НДС, которую налогоплательщик уплатит в бюджет, составит 35 991 руб. Покупатель товара примет ее к налоговому вычету.

Исходя из буквального толкования нормы п. 4 ст. 153 НК РФ иностранная валюта пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ, установленному на дату отгрузки. При таком порядке расчета данные бухгалтерского и налогового учета будут отличаться. Есть позиция, согласно которой сумму условных денежных единиц следует пересчитывать в рубли по согласованному сторонами курсу. Исходя из условий примера согласованный курс на дату отгрузки – 40,79 руб./у. е. Сумма НДС при отгрузке товаров составит 36 306 рублей.

Новый подход к налоговому учету суммовых разниц предполагает, что разницы, набежавшие с даты отгрузки товаров (работ, услуг) до даты их опла-

ты, не увеличивают и не уменьшают налоговую базу по НДС. При таком подходе:

- корректировать ранее выставленные счета-фактуры не требуется;
- налоговая база по НДС у продавца и сумма налоговых вычетов у покупателя не изменится;
- сохранится зеркальность в порядке учета НДС, поскольку сумма, которую уплатил продавец, будет соответствовать сумме, которую принимает к вычету покупатель.

Когда цена отгруженных товаров меняется

Практика показывает, что стоимость отгруженных товаров может измениться как в сторону увеличения, так и в сторону уменьшения. Причинами корректировки стоимости становятся:

- изменение цены товаров [предоставление покупателям скидок (накидок)];
- изменение количества отгруженных товаров (например, в случае обнаружения брака при приемке товара, возврата товаров).

В перечисленных выше случаях на практике возникали проблемы корректировки налоговой базы у продавца и суммы налоговых вычетов у покупателя. Поправки в главу 21 НК РФ регулируют указанные ситуации.

В новой версии этой главы появились положения, которые позволяют составлять корректировочные счета-фактуры по тем сделкам, которые совершены ранее. При этом корректировки могут быть как положительными, так и отрицательными.

Требования к составлению корректировочного счета-фактуры содержатся в новом п. 5.2 ст. 169 НК РФ. Кроме показателей обычного счета-фактуры такой документ должен содержать как первоначальные данные о количестве и цене отгруженных товаров (работ, услуг), так и уточненные. В отдельной графе необходимо отразить разницу между показателями первоначального счета-фактуры и уточненными данными. При этом если стоимость изменяется в сторону уменьшения, разница отражается со знаком минус.

Возьмите на вооружение

У налогоплательщиков появилась возможность отражать изменения стоимости товаров (работ, услуг) по уже совершенным сделкам в корректировочных счетах-фактурах. При этом корректировки могут быть как положительными, так и отрицательными.

Заметим, что Правительство РФ планирует к 1 октября 2011 г. (дате начала действия поправок) подготовить *дополнения в Постановление Правительства РФ от 02.12.2000 № 914 «Об утверждении Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость»* и утвердить форму корректировочного счета-фактуры.

Продавец выставляет такие счета-фактуры в течение пяти дней после того, как достигнет соглашения с покупателем об изменении цены или количества отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг).

Если цена снизилась

В случае уменьшения стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) продавец составляет отрицательный корректировочный счет-фактуру. На основании этого документа он вправе принять НДС к налоговому вычету. Своим правом продавец сможет воспользоваться в течение трех лет с момента составления корректировочного счета-фактуры (п. 13 ст. 171, п. 10 ст. 172 НК РФ).

Покупатель в свою очередь должен восстановить сумму налога, исчисленного с разницы между прежней и скорректированной стоимостью товара (работы, услуги). Налог восстанавливается в том налоговом периоде, когда покупатель получает либо документы, свидетельствующие об уменьшении цены или количества приобретенных ранее товаров (работ, услуг), либо отрицательный счет-фактуру (подп. 4–6 п. 3 ст. 170 НК РФ).

Пример 3.

В соответствии с заключенным договором при превышении объема закупок суммы в размере 1 млн руб. без НДС продавец обязуется предоставить покупателю скидку в размере 10% от ранее заявленной цены.

Допустим, что покупатель выполнил заявленные условия, и скидка составила 118 000 руб. с НДС. Покупатель получает от продавца документы, подтверждающие предоставление скидки, 7 ноября 2011 г. 10 ноября покупатель выставляет корректировочный счет-фактуру.

Покупатель обязан восстановить НДС в сумме 18 000 руб. до дня получения корректировочного счета-фактуры, т. е. 7 ноября 2011 г.

Если цена увеличилась

В случае увеличения стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) продавец составляет положительный корректировочный счет-фактуру. На основании этого документа покупатель вправе принять НДС к налоговому вычету. Своим правом он также сможет воспользоваться в течение трех лет с момента составления корректировочного счета-фактуры (п. 13 ст. 171, п. 10 ст. 172 НК РФ).

При увеличении стоимости отгруженных товаров (работ, услуг) продавец корректирует налоговую базу в том налоговом периоде, когда фактически произведена отгрузка товаров, выполнены работы, оказаны услуги или переданы имущественные права. Таким образом, при увеличении стоимости ранее отгруженных товаров (работ, услуг), имущественных прав продавец должен уточнить свои налоговые обязательства прошлых периодов, подав уточненную налоговую декларацию.

Будьте осторожны

Если продавец отгрузил товар, а затем увеличил его цену по соглашению с покупателем, то налоговая база корректируется в периоде отгрузки товара. При этом продавцу нужно подать «уточненку».

Как быть с НДС при уступке права требования

Обратимся к поправкам, которые касаются налогообложения первичной передачи имущественных прав. В ранее действовавшей редакции п. 1 ст. 155 НК РФ фактически говорилось об определении налоговой базы при реализа-

ции товаров (работ, услуг), а не об определении налоговой базы по такому объекту налогообложения, как первичная передача имущественных прав.

На практике возникала парадоксальная ситуация: инспекция зачастую настаивала на том, что налогоплательщик должен исчислить НДС с полной суммы, которая уплачена за уступленное право требования (см. постановление ФАС Центрального округа от 08.11.2007 № А48-5635/06-8). Это приводило к двойному налогообложению одних и тех же сумм. Налоговые органы ориентировались на п. 2 ст. 153 НК РФ, согласно которому налоговая база при передаче имущественных прав определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по их оплате. Продемонстрируем подход проверяющих на примере.

Пример 4.

Организация (цедент), являвшаяся первоначальным кредитором, по договору цессии уступила цессионарию право требования долга в сумме 118 руб. В момент отгрузки товаров она исчислила сумму налога в размере 18 руб. и уплатила ее в бюджет.

По мнению налоговой инспекции, при получении от цессионария платы за уступленное право требования долга организация должна еще раз начислить НДС в сумме 18 руб.

Несмотря на такую позицию налоговой службы, суды считали, что в п. 1 ст. 155 НК РФ речь идет о порядке определения налоговой базы по операциям реализации товаров (работ, услуг) при переходе требования, вытекающего из договора реализации товаров (работ, услуг) к другому лицу, а не по операциям реализации этого права (требования). На основании анализа указанной нормы можно было сделать вывод, что порядок определения налоговой базы при первичной уступке права требования законодательно не определен, т. е. фактически не установлен необходимый элемент налогообложения.

Федеральный закон от 19.07.2011 № 245-ФЗ ликвидирует этот пробел законодательства. В п. 1 ст. 155 НК РФ внесено дополнение, согласно которому налоговая база при первичной уступке права требования долга определяется как превышение суммы дохода, полученного первоначальным кредитором, над размером денежного требования, права по которому уступлены.

Пример 5.

Организация (цедент), являющаяся первоначальным кредитором, по договору цессии уступила цессионарию право требования долга в сумме 118 руб. за 129,8 руб. В момент отгрузки товаров она исчислила сумму налога в размере 18 руб. и уплатила ее в бюджет.

В момент получения от цессионария оплаты цедент определяет налоговую базу. Налоговая база по операции уступки права требования долга составляет 11,8 руб. (129,8 – 118).

Обратите внимание

Теперь при первичной уступке права требования долга налоговая база рассчитывается как превышение суммы дохода, полученного первоначальным кредитором, над размером денежного требования, права по которому уступлены.

По мнению автора, в ситуации, рассмотренной в примере, сумма налога, которую должен уплатить первоначальный кредитор при получении оплаты за уступленный долг, составит 1,8 рубля. Налог должен быть исчислен по расчетной налоговой ставке.

В заключение заметим, что в норму п. 2 ст. 155 НК РФ, которая касается порядка определения налоговой базы у нового кредитора при уступке права требования, также внесена небольшая поправка. Обложение операции НДС при переуступке права требования теперь не будет зависеть от того, облагались ли НДС операции у первоначального кредитора. Например, долг мог возникнуть по заемным операциям, которые НДС не облагаются. Но если право требования переуступит новый кредитор, то его налоговая база будет рассчитываться как разница между суммой, полученной от должника, и суммой, за которую было приобретено право требования.

Раздельный учет НДС

В части раздельного учета НДС стоит отметить следующее. Ранее налоговики считали, что торговые организации не вправе применять положения абз. 9 п. 4 ст. 170 НК РФ, поскольку в данной норме речь идет лишь о расходах на производство и реализацию товаров (работ, услуг). Так, согласно письму ФНС России от 22.03.2011 № КЕ-4-3/4475 право на применение положений абз. 9 п. 4 ст. 170 НК РФ возникает у налогоплательщиков, которые производят и реализуют по договорам купли-продажи собственную продукцию, выполняют работы по договорам о выполнении работ, оказывают услуги по договорам об оказании услуг. Данная позиция подтверждается определением ВАС РФ от 30.04.2008 № 3302/08.

После внесения поправок в главу 21 НК РФ правило о применении 5-процентного барьера для вычета предъявленных поставщиком сумм НДС свободно можно применять и по торговым операциям. Теперь положения абз. 9 п. 4 ст. 170 НК РФ не применяются к тем налоговым периодам, в которых доля расходов, в т. ч. на приобретение товаров, которые НДС не облагаются, не превышает 5% общей величины расходов на приобретение товаров.

И еще одно уточнение. Определять долю НДС, которая относится на первоначальную стоимость основных средств и нематериальных активов, можно по окончании каждого месяца налогового периода. Пропорция исчисляется исходя из стоимости отгруженных в соответствующем месяце товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых НДС не облагаются, в общей стоимости отгруженных (переданных) за месяц товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Раздел 9. ПРЕДЛОЖЕНИЯ ЕВРОСОЮЗА В ОБЛАСТИ РЕФОРМИРОВАНИЯ НДС*

1 декабря 2010 года Европейская комиссия открыла общественное обсуждение проблем, связанных с налогом на добавленную стоимость, тем самым сделав первый из намеченных шагов на пути полного реформирования системы применения данного вида налогов в Европе.

Модернизация европейского НДС должна решить проблемы его адаптации к современным экономическим условиям и позволить государствам Европы с максимальной эффективностью финансировать бюджеты своих стран. Ныне действующая система НДС была сформирована почти 40 лет назад, и в настоящее время его техническое и административное применение и исполнение не отвечают уровню развития экономики и общества. На протяжении всей своей истории европейский НДС подвергался всевозможным изменениям, что сегодня приводит к значительным административным и финансовым затратам на надлежащее соблюдение его регламента налоговыми службами и налогоплательщиками.

Сама по себе система НДС в нынешнем виде появилась во Франции в 1963 г., из-за ее чрезвычайной эффективности в 1967 г. Совет Европы начал переговоры о гармонизации системы НДС в связи с созданием Общего рынка. В 1977 г. директивы Еврокомиссии предполагали постепенную унификацию законодательства союза о применении НДС, однако до 2006 г. из-за сопротивления национальных правительств, защищающих налоговые суверенитеты стран, сделать этого не удалось.

Современная система НДС действует в Европе с 1 января 2007 г. на основании директивы Еврокомиссии от 28 ноября 2006 г. – документ представляет собой модернизированную систему НДС 1977 г., которая распространяла на весь ЕС появившийся в крупных странах союза институт регистрации плательщиков НДС. Главной причиной коррекции действовавшего режима был ряд скандалов с незаконным возмещением НДС, прежде всего в Великобритании и Голландии, – крупнейшим из них было дело компании JOC Oil, закончившееся арестом на Бермудских островах ее совладельца Джона Деусса: банкира обвиняли в незаконном возврате НДС по так называемым карусельным схемам на 5 млрд евро.

Уровень «утраченного» налога по ЕС, по данным налоговых органов стран союза, в последние четыре года всегда исчислялся несколькими миллиардами евро. В 2009 г. специальное исследование Еврокомиссии, посвященное «дырам в системе НДС», оценило предельный размер неуплаченного в 2006–2009 гг. в 25 странах ЕС налога в размере 106,7 млрд евро. Исследование предполагало, что уничтожение налоговых мошенничеств с НДС в Евросоюзе может повысить собираемость налога на 12%, по ряду стран – до 20%. В 2008 г. Еврокомиссия начала создание специальной информационной сети Eurofisc для борьбы со схемами мошенничества с НДС. В конце 2009 г. схемы с незаконным возмещением НДС были обнаружены в торговле квотами на выброс углекислого газа в ряде стран Европы.

* Материал предоставлен редакцией научно-практического журнала «Налоги и налогообложение».

Реформа должна позволить создать современную форму борьбы с мошенничеством при уплате НДС, обеспечить механизмы защиты от уклонения при его уплате, разрешить вопросы межгосударственного регулирования сборов НДС, снять ряд запретительных мер, а также целый ряд других вопросов.

Цель консультаций Еврокомиссии – подготовка к концу 2011 г. Еврокомиссией новых изменений в свои директивы, которые в перспективе 2012–2015 гг. могут стать основой общеевропейского режима НДС.

На начальном этапе планируемой реформы Европейская комиссия (ЕК) опубликовала так называемый Зеленый документ (отчет, дающий полный анализ ситуации, но не предлагающий конкретные действия). До конца 2011 г. Еврокомиссия должна подготовить проект «Стратегии ЕС в области НДС» (VAT Strategy) для обсуждения ее Советом ЕС и на национальном уровне в 2012 г.

Цель этого Зеленого документа состоит в том, чтобы инициировать и поощрить общественные дискуссии о будущем системы НДС в странах ЕС. Поэтому Комиссия предлагает всем заинтересованным сторонам внести свой вклад в ответы на вопросы, поднятые в этом Зеленом документе, предпочтительно по электронной почте и в формате Word: [mailto: TAXUD-VAT-greenpaper@ec.europa.eu](mailto:TAXUD-VAT-greenpaper@ec.europa.eu).

Ответы на вопросы будут опубликованы в Интернете. Специальное заявление о конфиденциальности, разъясняющее, как ваши личные данные и ответы будут использоваться, размещены на следующем веб-сайте: http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_en.htm.

Доклад об итоговых выводах, подготовленный на основе полученных ответов, также будет опубликован на этом сайте. На основании выводов, которые можно извлечь из этой дискуссии, как это было объявлено в Программе работы Комиссии на 2011 г., Комиссия представит к концу 2011 г. обращение, выявляющее те приоритетные области, в которых были бы уместны дальнейшие действия на уровне ЕС. Последующие за этим обращением инициативы будут основываться на тщательной оценке произведенного воздействия.

1. Введение

Налог на добавленную стоимость (НДС) впервые был введен в Европе в 1954 г. во Франции. В 1967 г. государства – члены Европейского экономического сообщества, которое к тому моменту было создано, пришли к соглашению о замене своих национальных систем налогов с оборота на общую для всех систему НДС. С тех пор НДС был введен примерно в 140 странах мира.

К 2008 г. доходы от НДС составили 21,4% всех налоговых поступлений в государствах – членах ЕС (включая социальные страховые взносы), что на 12% больше, чем в 1995 г. Таким образом, он является существенным источником поступления доходов в национальные бюджеты, а во многих государствах – членах ЕС он является основным источником поступления. Доходы от НДС в 2008 г. составили в среднем 7,8% от ВВП государств – членов ЕС, что почти на 13% больше в сравнении с показателями 1995 г.

Финансовый и экономический кризис привел к серьезным проблемам для государственных бюджетов многих стран – членов ЕС. С учетом резкого снижения в государствах – членах ЕС поступлений от прямых налогов и налогов, связанных с собственностью, со времен недавней рецессии доля доходов от

НДС, как составная часть всех доходов, вероятно, будет продолжать увеличиваться и дальше.

Несколько стран – членов ЕС недавно увеличили ставки НДС или собираются это сделать, что вызвано либо нуждами консолидации, связанными с кризисом, либо в контексте долгосрочного перехода к косвенному, а не прямому налогообложению. Такой переход может быть объяснен соответствующей эффективностью потребительских налогов, вызванной тем, что потребление является более широкой и стабильной базой, чем доходы и прибыль. Более широкая база позволяет снизить ставки и таким образом уменьшить побочные эффекты налогообложения, а также оказать благоприятное влияние на экономический рост и занятость.

Кроме того, учитывая влияние возрастных групп на рынке труда, структуру сбережений и потребления, а также грядущие в ближайшие годы государственные расходы, системы налогообложения должны быть к этому всему приспособлены. Финансирование государства может привести к снижению поступлений от налогов и взносов, связанных с трудовой деятельностью, и поступлений от налогов на доходы от капитала (сбережения), что будет еще одним аргументом в пользу перехода к косвенному налогообложению.

Примерно через 40 лет пришло время критически оценить систему НДС с тем, чтобы усилить ее связь с внутренним рынком, ее возможности как источника дохода посредством повышения ее экономической эффективности и понятности и ее вклада в другие политические меры при уменьшении затрат на поддержание должного уровня налогоплательственности и на сбор налогов. В этом смысле реформирование системы НДС может сыграть ключевую роль в поддержании реализации Стратегии Европы на 2020 г. и обеспечить возврат к экономическому росту посредством укрепления единого рынка и поддержания значительной консолидации бюджетов государств – членов ЕС. Любое из таких улучшений требует универсальной системы НДС, которая может приспособливаться к изменениям в экономике и технологиях и будет достаточно устойчива к мошенническим действиям такого плана, как уже происходило в последние годы.

Более простая система НДС также позволит снизить операционные расходы налогоплательщиков и налоговых управлений и таким образом увеличить чистую прибыль казны.

Кроме того, ключевая роль бизнеса в сборе НДС должна получить соответствующее признание, учитывая, что НДС – это потребительский налог, а не налог на предпринимательскую деятельность. Расходы, связанные с соблюдением обязанности по уплате НДС, являются главным административным барьером для бизнес-сообщества ЕС, а уменьшение этого препятствия внесет значительный вклад в повышение конкурентоспособности европейских компаний.

Это основные проблемы, с которыми сталкивается ЕС в области НДС. Кроме того, их необходимо принимать во внимание в специфическом контексте единого рынка, гарантирующего свободу передвижения товаров и услуг между государствами – членами ЕС, как это было установлено в 1993 г. при отмене финансового контроля на границе в пределах ЕС.

Цель настоящего Зеленого документа состоит в том, чтобы положить начало всеобъемлющим консультационным процедурам среди заинтересованных кругов по вопросу функционирования действующей системы НДС и тому, какие изменения в нее следует внести.

2. Зачем проводить обсуждение системы НДС сейчас?

Принцип последнего десятилетия заключался в поэтапной модернизации и упрощении действующей системы НДС. Этот подход принес положительные результаты, но уже исчерпал себя.

Есть также ряд факторов, свидетельствующих о том, что именно сейчас настало время для серьезных размышлений.

2.1. Сложности действующей системы НДС

Сложность правил НДС выливается в административные барьеры для бизнеса. Взаимодействие с НДС составляет почти 60% всех трудностей, измеряемых для 13 приоритетных областей, определенных Повесткой о лучшем регулировании. По мнению бизнес-сообщества, это делает ЕС менее привлекательным для размещения инвестиций.

Особое беспокойство вызывают ключевые элементы, такие как обязанности, вычеты и ставки. Эти вопросы стоят особенно остро для малого и среднего бизнеса, который не всегда может себе позволить оплачивать налоговых экспертов, чтобы разобраться во все более усложняющихся правилах НДС.

2.2. Добиться более эффективной работы единого рынка

То обстоятельство, что внутригосударственные сделки внутри ЕС продолжают по-разному регулироваться в целях обложения НДС, может стать препятствием для лучшего функционирования единого рынка. Это вместе с многочисленными возможностями и отступлениями для государств – членов ЕС в соответствии с Законом ЕС о НДС приводит к различному правовому регулированию в странах ЕС.

Важность более сильного, глубокого и широкого единого рынка подчеркнута в Обращении Комиссии «Европа-2020: стратегия на значительный, продолжительный и всеохватывающий рост». Реформирование правил НДС в ориентированном на развитие единого рынка направлении было одной из рекомендаций, содержащихся в отчете, представленном по поручению президента Комиссии Жозе Мануэль Баррозу профессором Марио Монти в мае 2010 г. В этом отчете была обрисована общая стратегия по реорганизации единого рынка.

Закон о едином рынке предусматривает несколько мероприятий, включая создание благоприятной юридической и фискальной среды для бизнеса с тем, чтобы уменьшить административные барьеры и повысить трансграничную экономическую активность. В этом отношении НДС является ключевым элементом.

2.3. Максимальное увеличение доходов от сбора налогов и уменьшение уязвимости системы для мошенничества

Всеобъемлющая система НДС, в идеале – с единой ставкой, будет максимально приближена к идеалу чистого потребительского налога, который снижает расходы, связанные с соблюдением обязанности по уплате НДС. Тем не менее в ЕС стандартная ставка охватывает только около двух третей потребления с остающейся одной третью, подпадающей под действие различных исключений и пониженных ставок. Для тех государств – членов ЕС, которые одновременно являются членами Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), фактические поступления от НДС составляют только 55% от средних поступлений, которые были бы получены, если бы все конечное потребление

ние облагалось налогом по стандартной налоговой ставке. В других государствах – членах ОЭСР, таких как Япония, Южная Корея или Швейцария, действует более эффективная система НДС, с коэффициентом около 73%.

В 2008 г. общие поступления от сбора НДС в государствах – членах ЕС достигли примерно 862 млрд евро. Разрыв в НДС ЕС (разница между фактическими поступлениями от НДС и тем, сколько государство – член ЕС теоретически могло бы получить исходя из своих экономических показателей) составляет 12% возможных поступлений от НДС в 2006 г., а для некоторых государств – членов ЕС – до 20%. Кроме ухода от налога и потерь из-за банкротств, разрыв в НДС обуславливается и мошенническими действиями, отчасти явившимися результатом характерных недостатков в действующем правовом регулировании, которое, в частности, разрешает свободные от НДС трансграничные покупки товаров и услуг.

2.4. Изменения в технологии и экономической среде

В сравнении с технологиями и экономической средой, которые стремительно изменяют модели бизнеса увеличивающимся использованием новых технологий, повышением роли услуг (сейчас на них приходится около 70% экономической активности) и глобализацией экономики в целом, развитие системы НДС происходит медленно.

Тем не менее эти технологические изменения, помимо прочего, могут быть полезны для разработки новых и альтернативных способов взимания НДС, позволяющих уменьшить препятствия для бизнеса и потери по НДС.

Существующая система НДС не претерпевала существенных изменений еще со времен его введения.

3. Назревшие вопросы

Обсуждения о будущем НДС были поделены между двумя основными направлениями.

Первое из них касается принципов налогообложения сделок внутри ЕС, на которых должна строиться полностью приспособленная к условиям единого рынка система НДС ЕС. Второе направление затрагивает требующие внимания вопросы, не зависящие от того, по какой модели будет осуществляться регулирование сделок внутри ЕС. Более глубокое и детальное обсуждение по ряду тем, затронутых в настоящем документе, содержится в Рабочем документе аппарата Комиссии ЕС, доступ к которому можно получить по ссылке: http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_en.htm.

4. Регулирование НДС при трансграничных сделках в едином рынке

4.1. Внедрение определенных механизмов, изначально основанных на налогообложении

Как только первое законодательное регулирование по вопросам НДС было согласовано на уровне ЕС, было принято обязательство по введению системы НДС, «привязанной» к единому рынку и действующей одинаково в пределах всех государств – членов ЕС как внутри одной страны.

Директива о НДС до сих пор предусматривает, что действующие механизмы налогообложения торговли между государствами – членами ЕС являются

переходными и будут заменены окончательными механизмами, по существу основанными на налогообложении товаров и услуг государства (члена ЕС) происхождения.

Однако предпринятая в 1987 г. основанная на принципе физического поступления товаров попытка выполнить это обязательство была безуспешна. Альтернативное предложение в 1996 г., основывающееся на принципе места учреждения поставщика, также не имело успеха.

Очевидные причины того, почему налогообложение по происхождению до сих пор не признано приемлемым, следующие:

1. Понадобится очень тесная гармонизация ставок НДС, чтобы предотвратить зависимость разницы ставок от решений, где покупать. Это касается не только физических лиц, но и бизнеса, так как уплата НДС хотя и вычитается в конечном счете, но все же влияет на движение наличных средств. Необходимо, однако, отметить, что в последние годы происходит определенное сближение стандартных ставок НДС.

2. Понадобится создание клиринговой системы, чтобы обеспечить поступление доходов от НДС в государство (член ЕС) потребления. Новые информационные технологии, которых не было в период принятия предыдущих решений по данному вопросу, могут преодолеть это затруднение.

3. Государствам – членам ЕС придется доверять друг другу существенную часть доходов от НДС.

В июле 2007 г. Совет, в контексте обсуждения противодействия мошенничеству в сфере НДС, предложил Комиссии еще раз изучить систему НДС, основанную на месте отправления товара.

Чтобы разрешить вопрос о разнице ставок НДС, Комиссия проанализировала модель, по которой поставки внутри ЕС для налогооблагаемых лиц будут облагаться налогом по ставке 15%, а страна (член ЕС) места прибытия будет либо взимать дополнительный НДС с покупателя, чтобы достигнуть применимой ставки, либо возвращать уплаченный свыше НДС.

Тем не менее Совет не ответил на запрос Комиссии, в котором требовалось наглядно пояснить, в чем будет выгода и что необходимо предпринять, прежде чем начинать более тщательный анализ такого режима.

В то же время новая Директива, устанавливающая место налогообложения для определенных сделок, совершенно определенно отошла от принципа налогообложения в государстве (члене ЕС) происхождения, определяя место налогообложения как место, где происходит потребление, либо где учрежден потребитель.

4.2. Альтернативный путь: налогообложение в государстве (члене ЕС) места прибытия

Главной особенностью налогообложения в месте прибытия является то, что доход от НДС поступает напрямую в государство (член ЕС) потребления, в соответствии с его национальными ставками и исключениями, тем самым разрешая основные возражения против налогообложения в месте происхождения.

Главный вопрос, который, однако, требует разрешения при такой системе, – это обеспечение согласованного правового регулирования поставок внутри ЕС и внутригосударственных поставок. Одинаковое правовое регулирование может быть достигнуто либо посредством налогообложения поставок

внутри ЕС, либо путем исключения действующего начисления НДС на внутри-государственные поставки посредством обобщенного переворота системы взимания (в силу которой лицо, облагаемое налогом и которому была произведена поставка, становится ответственным за уплату НДС). Тем не менее, другой вопрос в том, действительно ли регулирование должно быть одинаковым, и если нет, до какой степени различное правовое регулирование приемлемо, без чего будет затруднительно слаженное функционирование единого рынка или смогут осуществляться мошеннические действия, связанные с трансграничными сделками.

4.2.1. Поддерживая принципы действующей системы

Действующая система НДС проводит различие между поставщиками среди лиц, облагаемых налогом (бизнес – бизнесу, или «Б2Б»), и поставщиками конечному потребителю (бизнес – потребителю, или «Б2П»).

Для трансграничных «Б2Б»-сделок общий как для товаров, так и для услуг принцип заключается в том, что налогообложение происходит по ставке и на условиях государства (члена ЕС) места прибытия (т. е. там, куда привозят товары, а для услуг – там, где учрежден бизнес покупателя), а НДС в бюджет уплачивает покупатель. Это приводит к различному правовому регулированию товаров и услуг в зависимости от того, являются они национальными или осуществляемыми внутри ЕС. Такое разграничение приводит к различным сложностям и делает систему уязвимой для мошенничества.

Поставки «Б2П», как правило, облагаются налогом в государстве – члене ЕС там, где была осуществлена продажа товаров, или там, где учрежден поставщик. Однако из-за риска искажения конкуренции к налогообложению поставщиков, в месте назначения применяются специальные механизмы, возлагающие суровые обязательства на поставщиков (дистанционная продажа товаров или определенных услуг) или покупателей (покупки, сделанные без участия лица, облагаемого налогом, в частности малый бизнес, или не облагаемые налогом юридические лица и, например, покупки новых транспортных средств).

Тем не менее в системе есть и достоинства. Она гарантирует государству – члену ЕС определенную степень свободы в политике и фискальную независимость в управлении НДС. Для покупателей-коммерсантов по трансграничным сделкам «Б2Б» она, как нам кажется, не должна создать серьезных проблем с НДС и даже может иметь определенные преимущества, т. к. НДС не нужно вносить заранее.

Налоговая нагрузка ложится в основном на поставщика, который в своем государстве – члене ЕС должен доказать исключение (при поставке товаров) или неналогооблагаемость (для услуг) и сталкивается с определенными обязательствами по отчетности, а также все более строгими формальностями, разработанными для противодействия мошенничеству. «Бюрократические проволочки», имеющие место при осуществлении трансграничных сделок, неуклонно увеличиваются. Вдобавок налоговые службы могут оспорить исключения или неналогооблагаемость, если мошенничество выявится где-либо в другом месте в коммерческой цепочке, и легальному бизнесу становится сложно защитить себя от подобных рисков.

Поддержание фундаментальных принципов действующего режима НДС потребует более детального обзора и усовершенствования его применения с

точки зрения правовой определенности и административных барьеров по сделкам внутри ЕС.

4.2.2. Общее применение механизма «переворота взимания»

Согласованность между внутригосударственными сделками и сделками внутри ЕС может быть достигнута через применение механизма «переворота взимания» к внутригосударственным сделкам «Б2Б». Это может решить проблемы, связанные с характерной уязвимостью системы НДС для мошенничества. С другой стороны, это потребует дополнительных проверок и обязательств по отчетности для внутригосударственных сделок, для того чтобы ограничить перемещение мошенничества в плоскость розничной торговли. Внедрение предложенной модели будет означать исключение принципа «дробленного платежа», который считается главным достоинством НДС.

В 2008 г. Комиссия исследовала существующую систему и пришла к заключению, что концепцию «переворота взимания» не следует исключать, но она не может быть введена на факультативной основе, не влияя на внутренние механизмы единого рынка. Комиссия была готова рассмотреть экспериментальный проект для опробования введения обязательной обобщенной системы «переворота взимания». Сохраняя свою позицию, Комиссия хорошо осведомлена об административных и экономических последствиях такого проекта.

4.2.3. Налогообложение поставок товаров и услуг внутри ЕС

Согласованность между внутригосударственными сделками и сделками внутри ЕС также может быть достигнута посредством налогообложения по ставке и правилам государства (члена ЕС) места прибытия.

Это восстановит принцип «дробленного платежа» для трансграничных сделок и позволит справиться с характерной уязвимостью системы НДС для мошенничества. С другой стороны, это существенно увеличит количество сделок, по которым налогооблагаемые лица становятся ответственными за уплату НДС в государстве – члене ЕС, где они не учреждены.

При налогообложении поставок внутри ЕС место прибытия может быть определено двумя способами:

- место прибытия для товаров, т. е. куда направляется физический поток товаров, а для услуг – место учреждения покупателя, что уже является основным правилом;

- место учреждения покупателя и для товаров, и для услуг.

Из-за того, что НДС с поставок внутри ЕС будет поступать в государство (член ЕС) места поступления, потребуется эффективный механизм «одного окна» в государстве (члене ЕС) происхождения. Это необходимо для разрешения обязательств по НДС в государствах – членах ЕС, кроме тех, в которых учрежден поставщик.

Такое изменение будет иметь последствия для бизнес-сообщества и налоговых служб. Налогообложение поставок внутри ЕС окажет влияние на движение наличных средств для обеих сторон, и обязательства по отчетности должны быть полностью пересмотрены. Комиссия пока не разработала детального анализа таких механизмов, но этот вопрос остается для дальнейших исследований.

4.3. Другие варианты

Комиссия понимает, что другие механизмы, помимо описанных выше, обсуждались в открытых источниках. У нас нет цели исключить высказанные в ходе таких обсуждений предложения, но, поскольку большинство из них выглядят просто как варианты, то нет необходимости детально их рассматривать на данном этапе.

Вопрос № 1. *Считаете ли вы действующие для торговли внутри ЕС механизмы НДС достаточно подходящими для единого рынка, или же они являются препятствием для извлечения максимальных выгод из такого рынка?*

Вопрос № 2. *В последнем случае, что вы считаете наиболее подходящим механизмом НДС для поставок внутри ЕС? В частности, считаете ли вы, что принцип налогообложения в государстве (члене ЕС) происхождения – все еще уместная и достижимая цель?*

5. Другие ключевые вопросы, которые необходимо решить

В этом разделе рассматриваются главные вопросы, которые необходимо выяснить, помимо регулирования сделок внутри ЕС с тем, чтобы основать устойчивую, более простую и более эффективную систему НДС для единого рынка. Эти вопросы стоят перед действующей системой. Правила, применяемые к государственным органам, создают различия в регулировании НДС, в зависимости от статуса поставщика.

5.1. Как обеспечить объективность системы НДС

5.1.1. Пределы НДС

Правила, применяемые государственными органами, создают в отношении одинаковой деятельности различия в регулировании НДС в зависимости от статуса поставщика. Развитие тенденций в государствах – членах ЕС к приватизации и отмене регулирования деятельности, традиционно осуществляемой государственным сектором, усилило эти различия. Новые формы взаимодействия между государственными органами и частным сектором (частно-государственное партнерство) возникли для инфраструктурного обеспечения предоставляемых государственных услуг, таких как автодороги, железные дороги, школы, больницы, тюрьмы, обеспечение утилизации отходов и очистки воды.

Учитывая, что государственные органы освобождены или выведены за пределы налогообложения НДС, у них есть мотив для ограничения привлечения внешних ресурсов, чтобы не платить НДС, который они не смогут вычесть. Таким образом, НДС становится фактором, влияющим на решения об инвестировании и расходовании.

Комиссия недавно начала исследования экономического и социального влияния НДС на государственные органы и их возможные решения. Шагом вперед может стать включение экономической деятельности, осуществляемой государственными органами, в состав подлежащей налогообложению НДС и разработка списка тех видов экономической деятельности, которые исключаются из этой процедуры. Альтернативой может быть определение и из-

менение условий исключения государственных органов из состава плательщиков НДС.

Что касается вопроса о регулировании НДС по сделкам холдинговых компаний, в частности, в сфере управления акциями или выполнения бюджетных функций, то Европейский суд дал некоторые разъяснения по ограниченному кругу вопросов, но их все еще сложно применять на практике. Возможно, юридические вопросы по НДС будут прояснены в Директиве о НДС.

Вопрос № 3. *Считаете ли вы приемлемыми действующие правила по НДС для государственных органов и холдинговых компаний, особенно с точки зрения налогового нейтралитета, если нет, то почему?*

Вопрос № 4. *С какими еще проблемами в сфере пределов действия НДС вы сталкивались?*

Вопрос № 5. *Что нужно сделать для преодоления этих проблем?*

5.1.2. Освобождение от НДС

Освобождение от НДС – противоположность реализации принципа НДС как всеобъемлющего налога. Уместность многих существующих случаев освобождения от НДС весьма спорна. Расширение налоговой базы посредством упразднения некоторых оснований для освобождения от НДС сделает налог более эффективным и более нейтральным, а также предложит хорошую альтернативу увеличению ставок НДС.

Директива о НДС различает освобождение от НДС для определенных видов деятельности в общественных интересах (например, для социальных, образовательных и культурных целей) и освобождение для других видов деятельности, например, из-за технических затруднений обложения НДС основных сделок (финансовые услуги и азартные игры) или вмешательства в другие налоги (сделки, связанные с недвижимым имуществом).

Необходимо рассмотреть эти исключения (освобождения от НДС), в частности, в свете экономических и технологических изменений.

Этот подход также уместен для тех изъятий, которые государства – члены ЕС могут продолжать применять, т. к. они уже предусмотрели эти случаи освобождения от уплаты НДС 1 января 1978 г. или в момент их присоединения. В качестве примера можно привести тот факт, что услуги пассажирского транспорта по-прежнему освобождаются от НДС, в зависимости от вида используемого транспорта. Другие отступления позволяют государствам – членам ЕС облагать НДС сделки, которые в ином случае освобождались бы от него. Это цель общей системы НДС.

Что касается освобождения от НДС по почтовым, страховым и по финансовым услугам, в отношении них дискуссия продолжается. В конечном счете исследование по государственным органам также обращается к вопросу об освобождениях от НДС в общественных интересах.

Вопрос № 6. *Какой из случаев освобождения от НДС требуется отменить? Пожалуйста, объясните, почему вы считаете их сомнительными? Какие исключения необходимо оставить, почему?*

Вопрос № 7. *Считает ли вы, что действующая система налогообложения пассажирского транспорта создает трудности либо в смысле налогового нейтралитета, либо по другим причинам? Должен ли НДС приме-*

няться к пассажирскому транспорту независимо от вида транспортного средства?

Вопрос № 8. *Что нужно сделать для преодоления этих проблем?*

5.1.3. Вычеты

Право вычитать уплаченный НДС является основополагающим для гарантии нейтральности налога для бизнеса. Ключевым фактором являются пределы, до которых можно вычитать НДС. К другим факторам относится, когда и как следует вычитать НДС.

Чтобы быть нейтральным, НДС на товары и услуги, используемые для налогооблагаемых видов экономической деятельности, должен полностью вычитаться. Это может быть сложно достижимо. Таким образом, сложно обеспечить уровень единого «игрового поля» для бизнеса на всей территории ЕС в случаях, когда товары или услуги используются для различных целей (налогооблагаемая деятельность, неналогооблагаемая деятельность или некоммерческие цели), и изменения в этом использовании происходят в течение всего времени экономической «жизни» товаров или услуг.

Ограничения права вычета необходимы, когда товары или услуги также используются для некоммерческих целей (преимущественно частное потребление). Ограничение фиксированной ставки может решить проблему, когда соотношение предпринимательского и личного использования сложно или даже невозможно определить. Однако такие ограничения должны соответствовать экономической реальности, а не быть средством получения дополнительных доходов.

Право на вычет появляется, когда происходит поставка, независимо от того, оплатил покупатель товары и услуги или нет. Это правило может создать финансовые преимущества, в частности, для последнего плательщика, в то время как бремя уплаты налога лежит на покупателе, как правило, среднем и малом бизнесе.

Финансово нейтральным для всех является учреждение системы НДС, основанной на платежах (кассовый метод учета). При таком методе НДС становится взыскиваемым и подлежащим вычету только когда поставка уже оплачена. Такая система также ограничит и потери по НДС из-за банкротства покупателя.

Как правило, НДС вычитается путем зачета вычитаемого НДС в уплачиваемый НДС. Там, где это означает, что облагаемое налогом лицо имеет право на возврат, у налоговых служб сложились различные подходы, так как возвраты представляют собой некий риск мошенничества. Этот риск не должны использовать в качестве причины для чрезмерной задержки права на вычет. Вдобавок установленные в государствах – членах ЕС схемы возврата для бизнеса осложняют и задерживают фактический вычет НДС. Решением этого вопроса может стать механизм «одного окна», когда становится возможным зачесть вычитаемый НДС в уплаченный на территории государства – члена ЕС.

Вопрос № 9. *Что вы считаете главными проблемами в праве на вычет?*

Вопрос № 10. *Какие изменения, усиливающие нейтралитет и справедливость правил о вычете уплаченного НДС, вы хотели бы видеть?*

5.1.4. Международные услуги

Возрастающая важность международных услуг, как результат глобализации, отмена регулирования деятельности и развитие телекоммуникационных технологий – все это имеет определенное влияние на НДС. Согласованные на международном уровне подходы необходимы для избежания двойного налогообложения или освобождения от налогообложения этих услуг. По данным направлений в ОЭСР уже была проделана большая работа. Однако, помимо обеспечения правовой определенности по вопросам налогообложения в стране потребления, есть вопросы, требующие разрешения с тем, чтобы обеспечить проверку правильности применения НДС. Это особенно относится к предоставляемым в электронной форме услугам «Б2Б», таким как программное обеспечение или предоставляемая онлайн музыка. Для этих направлений взимание НДС особенно зависит от добровольного исполнения обязанностей, не входящих в ЕС поставщиков. Требуется решения вопрос, насколько это приемлемо с точки зрения перспектив нейтралитета и конкуренции для поставщиков из ЕС и бюджетов государств – членов ЕС в долгосрочной перспективе?

Дальнейшего изучения требует вопрос о развитии международного сотрудничества налоговых органов по вопросам НДС. Альтернативными, менее привлекательными на первый взгляд, но тем не менее применяемыми в некоторых странах, не входящих в ЕС (например, Канада), способами решения проблемы является сбор НДС с частных покупателей, например, путем проверки онлайн-платежей.

Существуют также опасения о нейтральности и прозрачности в регулировании поставок услуг в рамках международных бизнес-групп, которые варьируются в зависимости от выбранной структуры (филиал/головной офис или материнская компания/дочерняя организация), а не от характера услуг.

Вопрос № 11. *Какие основные сложности создают действующие правила НДС для международных услуг в смысле конкуренции, налоговой нейтральности или иных факторов?*

Вопрос № 12. *Что нужно сделать для преодоления этих проблем? Считаете ли вы, что требуется большая координация на международном уровне?*

5.2. Какая степень гармонизации необходима единому рынку?

Любое переосмысление системы НДС должно определить, с одной стороны, в какой степени дальнейшая гармонизация необходима в целях улучшения функционирования единого рынка и сокращения бизнес-издержек, связанных с соблюдением требований об уплате данного налога, а с другой – степень гибкости, необходимой государствам – членам ЕС, которая совместима с этими целями.

5.2.1. Юридические процедуры

Юридическая основа для гармонизации НДС требует единогласия, но не содержит юридического механизма, который будет использоваться для этой цели. Использование директивы Совета дает государствам – членам ЕС некоторую свободу в переносе правил уплаты НДС в свое национальное законодательство, с учетом их правовых особенностей. В результате достаточно

часто законодательство по НДС в различных государствах – членах ЕС не согласуется. Использование правил Совета, а не директив приведет к достижению большей согласованности, позволяя, в частности, избежать двойного налогообложения или обоюдного освобождения от налогообложения в ЕС, а также введения обязательств по НДС для не учрежденных организаций.

Меры ЕС по применению Директивы о НДС также должны быть приняты единогласно. Использование этого механизма (через правила Совета) для выяснения новых поправок к Директиве о НДС до их вступления в силу не доказало свою эффективность. В результате зачастую у бизнеса нет руководства по практическому применению новых правил.

Одним из вариантов мог бы быть следующий: разрешить Комиссии принимать решения, предусматривающие их введение в действие, с согласия большинства государств – членов ЕС. Комиссия уже делала такое предложение. Оно изменило бы роль Комитета по НДС. Однако предложение не было поддержано в Совете.

Эта проблема может быть урегулирована хотя и не совершенным, но альтернативным путем. Комиссии может быть предоставлено право подготовки информационных разъяснений о том, как следует понимать изменения в законе о НДС.

Неправильное применение поправок к Директиве о НДС, конечно же, может быть решено путем запуска процедуры по нарушению, но это не всегда дает быстрое решение практических проблем, с которыми сталкивается бизнес. Применение новых правил до их вступления в силу может предотвратить эти проблемы. Процесс упорядочения и координации национального законодательного процесса может быть рассмотрен на уровне ЕС.

Вопрос № 13. *Какие, если они есть, из положений законодательства ЕС о НДС должны быть положены в основу законодательного регулирования, осуществляемого Советом, вместо директив?*

Вопрос № 14. *Считаете ли вы, что нормы, предусматривающие внедрение, должны быть положены в основу решений Комиссии?*

Вопрос № 15. *Если это не достижимо, может руководство по новому законодательству ЕС о НДС быть полезным, даже если оно не является юридически обязательным для государств – членов ЕС? Видите ли вы какие-либо недостатки в издании такого руководства?*

Вопрос № 16. *Что в более широком смысле должно быть сделано для улучшения законодательного процесса, его прозрачности и роли заинтересованных сторон в процессе – от начальной стадии (составление заявки) и до заключительного этапа (применение на национальном уровне)?*

5.2.2. Отступления и способность ЕС к быстрому реагированию

В настоящее время государства – члены ЕС могут требовать отдельных отступлений от общих правил в целях упрощения процедуры сбора НДС, или для предотвращения некоторых форм уклонения от уплаты налогов, или уклонения с помощью специальных мер, которые призваны носить временный характер и «привязаны» к конкретной внутриполитической ситуации.

Результат, однако, получился в виде «лоскутного одеяла», состоящего из частных и изменяющихся правил в государствах – членах ЕС. Это еще больше усложняет применение системы НДС, в особенности для бизнеса, веду-

щегося в более чем одном государстве-члене. Такое положение подрывает значимость принципа единого «игрового поля» для бизнеса на всей территории ЕС и обеспечения равных условий для предприятий ЕС.

Более того, недавний опыт с выявленной организованной схемой мошенничества показал, что порядок предоставления преференций не всегда достаточно гибок для того, чтобы обеспечить скорейшее и соответствующее реагирование. В связи с этим представляется необходимым предоставление Комиссии больших полномочий для принятия решений о защитных и временных исключениях из общих правил. Это позволит действовать по первому требованию и на основании должным образом обоснованной просьбы от государства – члена ЕС принимать решения о мерах противодействия мошенничеству.

Вопрос № 17. *Сталкивались ли вы со сложностями, возникшими в результате предоставления индивидуальных преференций государствам – членам ЕС? Пожалуйста, опишите эти сложности.*

Вопрос № 18. *Считаете ли вы действующую процедуру предоставления индивидуальных отступлений от общих правил налогообложения НДС удовлетворительной, и если нет, то как ее необходимо улучшить?*

5.2.3. Ставки НДС

«Определенная» система НДС, основанная на налогообложении в месте происхождения, потребует более высокой степени гармонизации ставок НДС в сравнении с действующей системой, основанной на налогообложении в месте прибытия, что предоставляет государствам – членам ЕС большую гибкость, но в пределах ограничений, установленных правилами единого рынка.

Вызывает сомнение, что идеальным решением с точки зрения максимизации экономической эффективности может быть применение на все товары и услуги одной ставки НДС. В то же время часто защищается возможность использования сниженных ставок как инструмента государственной политики. В особенности это касается связанных со здоровьем, а также культурных и экологических нужд. Считается, что такие преференции обеспечивают более простой и равный доступ к образовательным и культурным ценностям, а также являются стимулом для эффективного эконоинновационного и основанного на знаниях ресурсов роста.

Представляется, что текущее колебание стандартной налоговой ставки в ЕС и сниженных ставок, применяющихся в некоторых государствах – членах ЕС, не подрывает функционирование единого рынка. Преимущественно это происходит благодаря тому, что есть корректирующие механизмы (специальные схемы для дистанционных продаж товаров или услуг, новых автомобилей) в существующей системе НДС, но это вносит существенный вклад в усложнение системы НДС.

Трансграничные сделки в отношении товаров и услуг по сниженной ставке создают дополнительные затраты на соблюдение требований исчисления и уплаты данного налога и юридическую неопределенность для бизнеса. В особенности это становится проблематично, когда бизнес обязан уплачивать НДС не в том государстве – члене ЕС, где он был учрежден. В связи с этим можно было бы достичь большей прозрачности при наличии обязательной

онлайн базы данных товаров и услуг, к которым применяются пониженные ставки.

Кроме того, существуют противоречия в ставках НДС, применяемых к сопоставимым товарам или услугам. Например, государство – член ЕС может применять сниженную налоговую ставку к определенной продукции в сфере культуры, но должно применять общую ставку к конкурирующим онлайн услугам, таким как электронные книги и газеты. «Цифровая повестка дня» для Европы» предусматривает, что проблемы конвергенции между онлайн и физической окружающей средой должны быть рассмотрены во всех отношениях государственной политики, в том числе по налоговым вопросам. Для того чтобы справиться с этой дискриминацией, есть два способа: либо поддерживать обычную ставку НДС, либо перенести в цифровую среду пониженные налоговые ставки, установленные для товаров на традиционных носителях.

Вопрос № 19. *Считаете ли вы, что действующая система ставок создает главные препятствия для слаженного функционирования единого рынка (искажение конкуренции), различное правовое регулирование товаров, в частности онлайн услуг, в сравнении с идентичными по содержанию товарами или услугами, или ведет к главным затратам на соблюдение требований об уплате данного налога для бизнеса? Если да, то в каких ситуациях?*

Вопрос № 20. *Предпочли бы вы, чтобы сниженных ставок НДС не было вообще (или было бы очень небольшое количество таких исключений) в случае, если бы это позволило государству – члену ЕС применять более низкие стандартные ставки? Или вы поддерживаете обязательные и единообразно применяемые перечни сниженных налогов в ЕС, в частности, для решения конкретных политических целей, изложенных, в частности, в стратегии «Европа-2020»?*

5.3. Уменьшая «бюрократические проволочки»

5.3.1. Программа действий Комиссии по сокращению административных препятствий и упорядочиванию обязательств по НДС

Следствием одобрения Европейским Советом в 2007 г. Программы действий Комиссии по сокращению административных препятствий, вытекающих из законодательства ЕС на 25% к 2012 г., стало представление Комиссией в 2009 г. среди прочих тем плана по НДС.

Этот план перечисляет 16 мер по реформированию НДС. Среди них отмена ежегодного обобщения возвратов НДС или списков приобретений внутри ЕС и снижение частоты возвратов НДС. Это предложение поддерживается Группой по административным барьерам независимых заинтересованных сторон высокого уровня под председательством Эдмунда Штойбера.

Шесть из предложенных мер были либо приняты, либо предложены Комиссией.

Как следствие разработки новых правил о месте оказания услуг, в своем последнем мнении Группа высокого уровня рекомендовала дополнительные меры по сокращению обременений.

Директива о НДС содержит общий набор обязательств, а государства – члены ЕС имеют некоторую свободу в принятии решений, как их выполнять.

Это ведет к разношерстности национальных обязательств по НДС, и в особенности по возвратам НДС, что требует различных видов и объемов информации. Путем к сокращению издержек соблюдения требований об уплате данного налога может стать разработка стандартных и обязательных для всех членов ЕС вычетов НДС, которые коммерсанты могут выбрать для использования. Правила предоставления этих вычетов должны быть доступны на всех языках.

Кроме того, государства – члены ЕС могут вводить другие обязательства, которые они считают необходимыми для обеспечения правильного сбора НДС и для предотвращения уклонений от налога без каких-либо требований ЕС о заблаговременной оценке влияния таких обязательств. Пределы и стоимость таких дополнительных обязательств можно найти в исследовании, проведенном для Главного управления по предприятиям и промышленности (Европейская комиссия), как части Программы по лучшему регулированию.

Более единообразный подход в этой сфере, безусловно, должен способствовать развитию ИТ-инструментов для соблюдения обязательств НДС в пределах ЕС и уменьшить административное бремя для предпринимателей, ведущих свою деятельность в государствах – членах ЕС. Однако изменение нынешней практики в государствах – членах ЕС привело бы к расходам как для налоговых органов, так и для бизнеса, в том числе для таких предпринимателей, которые должны выполнять данные обязательства только в одном государстве – члене ЕС.

Если полная гармонизация не подходит, различия могут быть ограничены путем определения на уровне ЕС максимального набора стандартизированных НДС-обязательств, которые могут быть наложены государством – членом ЕС. ИТ-системы могут более легко обрабатывать предварительно заданный диапазон.

Вопрос № 21. *С какими основными трудностями в действующих правилах по обязательствам по НДС вы сталкивались?*

Вопрос № 22. *Что должно быть сделано на уровне ЕС, чтобы преодолеть эти трудности?*

Вопрос № 23. *Каково ваше мнение, в частности, по вопросу о целесообразности и актуальности предлагаемых мер, в том числе изложенных в плане по сокращению НДС и в мнении Группы высокого уровня?*

5.3.2. Малый бизнес

Вместе с Законом Европы «О малом бизнесе» ЕС утвердило два ключевых принципа для удовлетворения потребностей малого и среднего бизнеса: разработка правил в соответствии с правилом «Сначала подумай о малом» и помощь малому и среднему бизнесу в получении больших возможностей, предлагаемых единым рынком. Улучшение бизнес-среды для малых и средних предприятий также является частью одной из основных инициатив Комиссии в стратегиях «Европа-2020», «Промышленная политика эпохи глобализации».

Специальная модель для малых предприятий ориентирована, в первую очередь, на уменьшение административных барьеров при применении обычных правил НДС: предприниматели с годовым оборотом ниже определенного порога имеют право на освобождение от уплаты НДС.

Однако эта модель имеет ряд недостатков. Правовая база, зависящая в значительной степени от того, когда государства-члены присоединились к ЕС, создала различия в параметрах и в свободе действий, предоставленных государствам – членам ЕС для определения таких параметров. Кроме того, метод расчета параметров и масштаба модели не принимают во внимание единый рынок: например, модель не распространяется на поставки, сделанные в других государствах – членах ЕС. Кроме того, ведение учета по НДС, оформление деклараций по НДС и осуществление платежей по НДС требуется для определенных трансграничных покупок, в частности, для услуг.

Государства – члены ЕС могут применять и другие упрощенные схемы обложения и сбора НДС, такие как схема фиксированной ставки, но они применяются по-разному и ограничены внутривозможной деятельностью. Все эти схемы являются фрагментарной реакцией на тот факт, что издержки, связанные с соблюдением требований об уплате НДС для малого бизнеса, сравнительно выше, чем для крупных компаний, особенно когда они ведут бизнес на всей территории ЕС.

Очевидным решением проблемы представляется создание общеевропейской модели с общими параметрами и более широкими возможностями для сокращения издержек, связанных с соблюдением требований об уплате данного налога, в пределах всего единого рынка. Это решение будет способствовать росту малого бизнеса.

Помимо схем для малого бизнеса в 70-х гг. были введены специальные схемы для фермеров, которые испытывают трудности в применении обычных правил. Обоснование для поддержания этой модели должно быть рассмотрено с тем, чтобы помочь малому бизнесу, а также удовлетворить потребности малых фермеров в упрощении налогообложения и отчетности.

Вопрос № 24. *Следует ли пересмотреть действующую схему преференций для малого бизнеса и каковы должны быть основные элементы этой переоценки?*

Вопрос № 25. *Следует ли принимать во внимание дополнительные преференции и каковы должны быть их основные элементы?*

Вопрос № 26. *Считаете ли вы, что существующие схемы для малого бизнеса достаточно удовлетворяют потребности мелких фермеров?*

5.3.3. Другие возможные предложения по упрощению

5.3.3.1. Механизм «одного окна»

Для сделок «Б2П», подлежащих обложению НДС не в том государстве – члене ЕС, где учрежден поставщик, соблюдение специфических правил этого государства – члена ЕС не всегда легко. Существуют доказательства того, что предприниматели стараются избегать таких сделок из-за возможных трудностей. В других случаях правила не соблюдаются, и НДС взыскивается в государстве – члене ЕС, где учрежден поставщик, а не там, где потребление фактически имеет место.

Схема «одного окна», предложенная Комиссией в 2004 г., и по-прежнему не рассмотренная Советом, была предназначена для решения таких ситуаций. Содержащийся в данном предложении подход не теряет своей актуаль-

ности. Ограниченная схема для «Б2П» электронных услуг, предоставляемых не входящими в ЕС поставщиками, будет расширена в 2015 г. для услуг связи и вещания и поставщиков ЕС.

Пока НДС основан на налогообложении в месте назначения, схема «одного окна» желательна как мера упрощения. Она увеличит соблюдение требований об уплате данного налога и трансграничную торговлю. Правовое регулирование НДС было в числе основных препятствий, указанных в Сообщении Комиссии по теме «Трансграничный бизнес в потребительской электронной коммерции в ЕС». Вероятно, в настоящее время актуальность этого вопроса выросла еще больше, поскольку более 60% людей в ЕС регулярно используют Интернет и 60% из них покупают товары или услуги через Интернет. С 2004 г. (когда предложение было впервые представлено) этот показатель вырос вдвое и, очевидно, будет расти и дальше.

Вопрос № 27. *Считаете ли вы механизм «одного окна» соответствующей мерой упрощения? Если да, то какие у него должны быть характеристики?*

5.3.3.2. Адаптация системы НДС для крупного и пан-европейского бизнеса

Юридическая структура (филиал/головной офис или материнская компания/дочерняя организация) бизнеса, осуществляющего ведение хозяйственной деятельности в различных государствах – членах ЕС, оказывает большое влияние на регулирование НДС по этим видам деятельности. Например, она влияет на правила трансграничных операций между различными подразделениями одной предпринимательской структуры, а также на расчет вычитаемого уплаченного НДС.

С одной стороны, представители бизнеса жалуются на отсутствие последовательных и четких правил НДС, подходящих для существующих корпоративных структур. С другой стороны, налоговые службы обеспокоены возможностями применения схем избежания НДС в сложных корпоративных структурах.

Вынесение сделок между взаимосвязанными компаниями или поставок товаров между подразделениями одной компании за сферу действия НДС или за территориальную сферу группирования НДС может снизить затраты на соблюдение требований об уплате НДС по большому количеству сделок в рамках ЕС. С другой стороны, должно быть гарантировано, что такой шаг не будет создавать несправедливые преимущества для крупных компаний по сравнению с более мелкими или новые способы мошенничества, или уклонения от уплаты налогов.

Вопрос № 28. *Как вы считаете, действующие правила НДС создают трудности для трансграничных сделок внутри компании или внутри группы? Как эти трудности могут быть разрешены?*

5.3.3.3. Взаимодействие с другими законодательствами

Приложенные усилия по облегчению таможенных процедур при ввозе, для получения максимальных выгод, должны учитывать НДС. Соответствие между законодательством о НДС и другим налоговым законодательством, в част-

ности, по акцизным сборам, могло бы также упростить бизнесу соблюдение требований об уплате данного налога.

Недавно были начаты консультации по вопросам упрощения процедур сбора НДС в связи с централизованным таможенным оформлением, но могут быть и другие области, которые следует рассмотреть.

Вопрос № 29. *В каких областях взаимодействие законодательства о НДС с другим налоговым или таможенным законодательством необходимо поощрять?*

5.4. Более понятная система НДС

5.4.1. Обзор способов сбора НДС

Способ сбора НДС практически не изменился с того времени, как этот налог был впервые введен в ЕС. Он по-прежнему зависит в основном от самостоятельного определения размера налога налогоплательщиком. Впоследствии производится проверка аудиторами налоговой службы.

В рамках продолжающейся дискуссии о стратегии борьбы с мошенничеством в сфере НДС была поставлена под сомнение эффективность этого метода сбора. В 2009 г. Комиссия приступила к разработке технико-экономического обоснования путей совершенствования и упрощения сбора НДС с помощью современных технологий и/или через финансовых посредников.

Следующие четыре модели были изучены более детально:

1. Клиент поручает своему банку оплатить товары или услуги, при этом банк разделяет оплату на налогооблагаемую сумму, уплаченную поставщику, и сумму НДС, перечисляемую непосредственно в налоговый орган. Эта модель исключает мошенничество с «отсутствием торговца», но она потребует существенных изменений в том, как предприниматели и налоговые службы работают с НДС. Вопросы о том, как оформлять операции с наличными или оплату через кредитные карты, нуждаются в дальнейшей проработке.

2. Все данные о счетах-фактурах передаются в режиме реального времени в центральную базу данных мониторинга НДС. Налоговые органы будут получать информацию гораздо быстрее, чем сейчас, и ряд действующих обязательств по НДС могут быть отменены. Это было бы более эффективным и менее обременительным, если бы электронные счета-фактуры использовались для всех сделок «Б2Б».

3. Лицо, подлежащее обложению налогом, передает заранее установленные данные по сделке в согласованном формате в защищенное хранилище данных по НДС, которое поддерживается налогооблагаемым лицом и к которому предоставляется доступ либо непосредственно, либо в очень короткий срок по требованию, налоговому органу. Некоторые государства – члены ЕС сделали шаги в этом направлении, и это не вызвало серьезных проблем. Тем не менее модель не предотвращает мошенничества в рамках схемы «отсутствие торговца», если продавец пропадает или если хранилище данных НДС исчезает тоже. Но данная модель делает возможным более быстрое обнаружение.

4. Процедура соблюдения требований об уплате НДС лицом, подлежащим налогообложению, и внутренние процедуры контроля сертифицированы. Некоторые государства – члены ЕС продвинулись в этом направлении.

Модель должна повысить доверие между налоговыми органами и налогоплательщиками, однако процесс сертификации занимает много времени и требует значительных инвестиций со стороны налоговых органов в человеческие ресурсы.

Исследование показывает, что все четыре модели имеют положительное соотношение затрат и выгод. Однако требуемая первоначальная стоимость инвестиций отличается, и это влияет на то, как скоро национальные бюджеты получают чистую выгоду. Кроме того, сочетание различных моделей может быть также более эффективным путем продвижения.

Вопрос № 30. *Какая из этих моделей, на ваш взгляд, выглядит наиболее перспективной и почему? Могли бы вы предложить какие-либо альтернативы?*

5.4.2. Защита добросовестных торговцев против возможного участия в мошенничестве с НДС

Некоторые государства – члены ЕС ввели национальные меры, позволяющие ограничить потери НДС от мошенничества по схеме «отсутствие торговца», пытаясь взыскать налог с других облагаемых лиц, участвующих в цепи той же сделки. Европейский суд подтвердил, что в тех случаях, когда налоговая служба может доказать, что покупатель знал или должен был знать, что его покупка была частью операции, связанной с мошенническим уклонением от НДС, она может отказать покупателю в праве на вычет.

Налоговая администрация должна доказать это в каждом отдельном случае. Это длительный, дорогостоящий и сложный процесс. Кроме того, он рискует поставить подлежащих обложению налогом лиц в уязвимое положение, особенно при работе с новым поставщиком. Им приходится выполнять дополнительные проверки на соответствие каждого поставщика. Добросовестные предприниматели, тем не менее, рискуют, что их право на вычет будет оспорено, поскольку они непреднамеренно взаимодействовали с мошенниками.

Первая модель, изложенная в пункте 5.4.1, устраняет возможности для мошенничества по схеме «отсутствие продавца» с помощью масштабного, обязательного механизма разделения платежа. Можно также предусмотреть и более простой механизм.

Дополнительный механизм позволит покупателям защитить себя от таких рисков и спасет их от необходимости проверки налогопослушности поставщиков. Это может быть осуществлено в случае, когда покупатель будет уплачивать НДС непосредственно в налоговые службы, а чистую сумму – своему поставщику.

Для налоговых органов это обеспечило бы сбор НДС по сделкам, в которых сами продавцы видят для себя потенциальный риск. Они бы также получали дополнительную информацию и были в курсе новых тенденций мошенничества.

Однако этот вариант может иметь нежелательное воздействие на отношения между поставщиком и покупателем и, следовательно, на хозяйственную деятельность в целом. Эта возможность также может оказать влияние на движение наличных средств поставщиков.

Вопрос № 31. Каково ваше мнение о целесообразности и актуальности дополнительного расщепления платежей?

5.5. Эффективное и современное управление системой НДС

С учетом решающей роли налогоплательщиков в работе системы НДС, эффективность их отношений с налоговыми органами окажет существенное влияние на стоимость системы управления для обеих сторон. Эта связь определяется не только через отчетность, обязательства по оплате или аудиту, но и по качеству, надежности и доступности информации, предоставленной налоговыми органами.

Существуют вопросы налоговых органов, касающиеся в первую очередь ответственности государства – члена ЕС. Однако эти вопросы имеют влияние на нормальное функционирование единого рынка, что подтверждается в Заключении Счетной палаты по «собственным ресурсам» ЕС.

Комиссия указала на необходимость отразить эти вопросы в своем сообщении от декабря 2008 г. «Скоординированная стратегия улучшения борьбы с мошенничеством НДС в ЕС». Она предложила разработку нового подхода, основанного на добровольном исполнении, оценке риска и контроля, с целью сокращения участия налоговых органов, а также административной нагрузки на бизнес.

В связи с этим возможно осуществление следующего комплекса мер:

- укрепление диалога между налоговыми органами и другими заинтересованными сторонами, например, путем создания постоянного форума обсуждений, позволяющего налоговым органам и представителям бизнеса обмениваться мнениями на уровне ЕС;

- объединение передовой практики государств – членов ЕС, например, путем разработки руководящих принципов для рационализации административной практики и отмены излишней нагрузки на бизнес;

- разработка политики ЕС по добровольному соблюдению требований по уплате НДС с учетом системы НДС в ЕС через конкретные договоренности с заинтересованными сторонами; например, путем разработки идеи «партнерства» между налоговыми органами и налогоплательщиками и предварительного решения по налоговым режимам определенных сделок;

- обратить внимание на проблемы в области Информационных технологий (ИТ) при реализации новых правил НДС: определение надлежащего срока и согласование рабочего процесса адаптации ИТ-систем как для предпринимателей, так и для налоговых органов; содействие автоматизированной передаче информации между налогоплательщиками и налоговыми органами за счет лучшей совместимости; и, возможно, разработка специального программного обеспечения, поддерживаемого на уровне ЕС и доступного для всех государств – членов ЕС.

Предложенный перечень предложений не является исчерпывающим.

Вопрос № 32. Поддержали бы вы эти предложения, чтобы улучшить отношения между продавцами и налоговыми органами? У вас есть другие предложения?

5.6. Другие темы

Настоящий документ определяет круг вопросов для обсуждения, но они не являются исчерпывающими. Цель состоит в том, чтобы начать максимально

широкие обсуждения, так как это позволит выявить и другие вопросы и проблемы в обсуждаемой теме.

Вопрос № 33. *Какие вопросы, помимо уже упомянутых, следует рассматривать при определении будущего системы уплаты НДС в ЕС? Какое решение вы бы порекомендовали?*

Раздел 10. НАЛОГОВОЕ СТИМУЛИРОВАНИЕ ИНВЕСТОРОВ*

Налоговая нагрузка на российскую экономику остается на уровне индустриальных стран с низкими темпами экономического роста. Крайне ограничены налоговые стимулы для внутренних инвестиций в капиталы компаний (на длительный срок, в приоритетные отрасли, в высокотехнологичный бизнес, для прямых инвестиций). Слабо используется широкая международная практика в этой области.

В финансовом секторе России должны быть усилены стимулы, прежде всего налоговые, к долгосрочным инвестициям в реальный сектор и инновации. Ключевой инструмент для достижения этой цели – вложения в финансовые активы (акции, облигации) на длительный срок, приоритетные отрасли, высокотехнологичные компании.

Налоги должны стимулировать рост внутреннего спроса на финансовые активы в замещение преимущественно спекулятивного спроса иностранных портфельных инвесторов, основанного на горячих деньгах, на carry trade.

В условиях высококонцентрированной собственности на российские предприятия, расширенной роли государства в экономике как собственника, недостатка инвестиций и высоких рисков на рынке ценных бумаг создание сильных налоговых стимулов является одним из наиболее действенных инструментов побуждения населения к вложению накоплений в акции и облигации российских предприятий. Подобный подход может быть распространен и в отношении инвесторов – юридических лиц, поскольку предприятия под влиянием налогового бремени искусственно занижают прибыль и скрывают финансовые накопления, которые могут быть инвестированы в собственное развитие или капиталы других предприятий.

В настоящее время российская практика применения налоговых стимулов инвестирования в акции крайне ограничена. Она сводится к следующему перечню инструментов: пониженная налоговая ставка в отношении дивидендов (9 вместо 13% у физических и 20% – у юридических лиц), возможность уменьшения налоговой базы по НДФЛ и налогу на прибыль на сумму убытков от операций с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок, а также их переноса на будущие налоговые периоды, нулевая налоговая ставка по налогу на прибыль организаций в отношении дивидендов от дочерних организаций (владение не менее чем 50% уставного капитала не менее года, если стоимость вклада составила не менее 500 млн рублей).

Вместе с тем в зарубежных странах (как развитых, так и развивающихся) применяется значительно более широкий набор методов налогового стимулирования инвестиций в акции. Среди инструментов, не воспринятых отечественной практикой, – освобождение от налогообложения дивидендов и курсовых разниц (без условий или при инвестировании в опреде-

* По материалам Комитета ТПП России по финансовым рынкам и кредитным организациям, подготовленным д.э.н., проф. Я.М. Миркиным, экспертами Комитета к.э.н. А.А. Логиновым, к.э.н. К.Б. Бахтараевой, А.В. Левченко, к.э.н. М.М. Кудиновой.

ленные акции, на длительные сроки и т. п.), применение пониженных ставок (условием применения их является инвестирование в определенную долю капитала и на период не менее установленного времени), предоставление налоговых кредитов по уплате налогов с операций с ценными бумагами и др.

В российской практике мало используется налоговый опыт развитых стран, стимулирующий инвестиции, прежде всего розничные, в приоритетные отрасли, на длинный срок и на консервативной основе. Отсутствуют налоговые барьеры, противодействующие накоплению в экономике горячих денег и созданию «мыльных пузырей». Искусственно снижена налоговая привлекательность ценных бумаг и финансовых продуктов, основанных на них, по сравнению с банковскими депозитами.

В связи с этим необходимо шире использовать международный опыт для совершенствования действующей политики по налогообложению доходов физических лиц и прибыли организаций в части доходов от акций и облигаций.

В частности, необходимо:

- создание (в соответствии с международной практикой) режима налогообложения доходов физических лиц и прибыли организаций в части доходов от акций и облигаций, стимулирующего долгосрочные вложения средств в приоритетные отрасли;

- полное или частичное освобождение от налогообложения доходов от акций (дивиденды, прирост курсовой стоимости), предоставление налогового кредита на уплату налогов на указанные доходы в целях устранения двойного налогообложения (у компании – с прибыли, у акционера – при получении дохода);

- на этой основе – введение целевых налоговых льгот, направленных на поощрение долгосрочных инвестиций в акции (соблюдение минимальных сроков владения акциями); неспекулятивных прямых инвестиций (при установлении нижней доли владения бизнесом); инвестиций в обозначенные в законодательстве акции [компаний малой капитализации, организаций определенных приоритетных отраслей, венчурных компаний, компаний высоких технологий, быстрорастущих компаний, компаний, реализующих инфраструктурные проекты, проекты на основе государственно-частного партнерства (социально значимые проекты)], если данные ценные бумаги имеют рыночную котировку на внутренних организованных рынках; вывода акций на организованные рынки (льготы возникают, если акции прошли листинг и обращаются на фондовой бирже); спроса на акции (вычет из налоговой базы процентов за кредит, взятого на покупку акций, в полном объеме); вывода акций на организованные биржевые рынки [например, освобождение от налогообложения либо снижение налоговых ставок по доходам от акций, если они имеют рыночную котировку на внутренних организованных рынках (в целях развития биржевой торговли)];

- создание равного налогового режима в части инвестиций в ценные бумаги для физических лиц – резидентов и нерезидентов* либо поощрение

* В настоящее время доходы иностранных инвесторов – физических лиц по торговым операциям с ценными бумагами облагаются НДФЛ по ставке 30%.

иностранных инвесторов в прямые вложения в ценные бумаги путем предоставления им национального режима налогообложения, снижения повышенных налоговых ставок, установленных им по сравнению с отечественными инвесторами, при условии держания ценных бумаг не менее определенного срока (например, три года);

- налоговое стимулирование отечественных институциональных инвесторов, направленное на расширение их инвестиций в реальный сектор экономики (освобождение от налогообложения доходов инвестиций в корпоративные облигации компаний приоритетных отраслей с рыночной котировкой на внутренних организованных рынках). Например, освобождение от налогообложения доходов от процентов и положительных курсовых разниц по облигациям, получаемых пенсионными фондами и страховыми организациями, если не менее определенной доли пенсионных и страховых резервов (например, не менее 25–30%) вложено в корпоративные облигации компаний приоритетных отраслей с рыночной котировкой на внутренних организованных рынках;

- предоставление налоговых льгот по доходам физических лиц – пайщиков инвестиционных фондов, финансирующих социально значимые проекты («социально ответственное инвестирование», «зеленое инвестирование», «инфраструктурное инвестирование» и т. п.) и получивших аккредитацию в установленном порядке. В качестве возможных направлений деятельности таких фондов могут быть проекты в области защиты окружающей среды, строительства доступного жилья и инфраструктуры, образования, малого бизнеса, науки и инноваций и др. Аккредитация инвестиционных фондов может осуществляться саморегулируемой организацией или государственным регулятором. Аккредитованные организации должны будут раскрывать информацию о структуре активов и ее соответствии установленным аккредитационным требованиям;

- налоговое стимулирование долгосрочного спроса на корпоративные ценные бумаги, источником которого является банковский кредит. Например, исключение из налоговой базы НДС процентов за кредиты, взятые физическими лицами для приобретения корпоративных ценных бумаг резидентов, если они имеют рыночную котировку на внутренних организованных рынках при соответствии минимальным срокам инвестиций в ценные бумаги;

- поощрение усилий финансовых институтов в привлечении розничных сбережений для вложений на фондовом рынке, укреплении внутреннего спроса населения на финансовые активы. Например, введение льготных (пониженных, например, на 50%) ставок налога на прибыль профессиональных участников рынка ценных бумаг, сформированную операциями с физическими лицами – резидентами;

- обеспечение равенства в условиях налогообложения для традиционных банковских продуктов и ценных бумаг и, соответственно, равенства в инвестиционной привлекательности этих продуктов. Основа широких розничных операций с банковскими депозитами – освобождение доходов от процентов по банковским вкладам, если они выплачиваются в пределах сумм, рассчитанных исходя из ставки рефинансирования Центрального банка РФ, увеличенной на пять процентных пунктов. По сравнению с налоговым режимом, установленным для банковских депозитов, любые ценные бумаги проигрывают, доходы по ним подлежат налогообложению полностью;

– обеспечение возможности открытия физическими лицами личных пенсионных счетов в банках, пользующихся налоговыми льготами, для целевого инвестирования средств счетов на российском рынке ценных бумаг (аналог – IRA); создание нормативной базы для открытия физическими лицами личных пенсионных счетов в кредитных организациях (либо брокерских счетов в лицензированных брокерско-дилерских компаниях, либо счетов доверительного управления в лицензированных управляющих компаниях, либо брокерско-дилерских компаниях) на основе добровольного перевода на них части доходов физических лиц с последующим их инвестированием в ценные бумаги и использованием накопленных средств при получении права на пенсию; формирование системы налогового стимулирования личных пенсионных накоплений граждан с исключением из налогооблагаемой базы по подоходному налогу суммы инвестиций, делаемых на личные пенсионные счета, и льготным налогообложением доходов, получаемых гражданами от вложений в ценные бумаги и другие финансовые активы, делаемые с личных пенсионных счетов;

– создание новых классов институциональных инвесторов – внутрикорпоративных пенсионных, опционных, компенсационных (оплата труда ценными бумагами работодателя) и инвестиционных планов в интересах работников коммерческих организаций, обеспечивающих рост доли работников в акционерных капиталах своих предприятий, стимулирующих повышение эффективности труда, направленных на урегулирование конфликтов интересов. В частности, внедрение в практику планов наделения сотрудников акционерной собственностью [аналоги в США – Employee Stock Ownership Plan (ESOP), в Великобритании – Share Incentive Plan (SIP)]; планов по приобретению акций для сотрудников [аналоги в США – Employee Stock Purchase Plan (ESPP), в Великобритании – Savings-Related Share Option Scheme, Save As You Earn (SAYE)]; комбинаций указанных планов [аналог в США – план 401 (k)];

– обеспечение налогового стимулирования коммерческих организаций, создающих внутрикорпоративные пенсионные, компенсационные и другие планы в интересах своих работников, а также других участников планов при вложении ими средств в акции своих предприятий (данные планы могут включать в свои активы собственные ценные бумаги работодателя, только если имеют рыночную котировку на внутренних организованных рынках). В частности, применение для них налоговых льгот, принятых в международной практике: пониженные или нулевые ставки налогов на доходы физических лиц в случае длительного нахождения акций во внутрикорпоративном плане; уменьшение налогооблагаемых доходов работодателя на сумму расходов на реализацию внутрикорпоративного плана; получение отсрочки в уплате налогов по доходам, полученным от реализации активов в пользу участников внутрикорпоративного плана;

– изменение нормативной модели опционных программ, принятой в России, не находящей применения в практике; снятие правовых барьеров и создание налогового механизма, который сделал бы экономически возможными и массовыми опционные программы для менеджеров и работников в рамках действующего правового поля, исключил неоправданную налоговую нагрузку, приводящую к выводу существенных частей опционных программ в искусственные схемы за рубеж;

– внедрение механизма стандартных опционных планов под налоговые льготы (примеры – стандартные опционные планы (Incentive Stock Option Plan, ISOP – США, Company Share Option Plan, CSOP, Enterprise Management Incentive, EMI – Великобритания); устранение излишних налоговых расходов в части налогообложения материальной выгоды физических лиц при переходе к сотрудникам собственности на акции компании (в рамках внутрикорпоративных инвестиционных планов и опционных программ). В частности, исключение из налоговой базы по налогу на доходы физических лиц – участников опционных программ материальной выгоды, равной превышению рыночной стоимости акций, определяемой исходя из рыночной (расчетной) цены с учетом предельной границы колебаний (например, 20%) над льготной ценой, зафиксированной в опционном договоре;

– для юридических лиц – организаторов опционных программ, продавцов акций по опционам (в целях устранения излишних налоговых расходов) – включение в налоговую базу по налогу на прибыль организаций в качестве доходов стоимости акций по льготной цене, зафиксированной в договоре с участником опционной программы, вместо фактической рыночной стоимости акций (минимальной цены сделки на организованном рынке ценных бумаг), поскольку в рамках действующего налогового режима на момент исполнения опционов участниками возникает ценовой разрыв, который подлежит налогообложению;

– снятие правовых и налоговых барьеров для развития фондов целевого капитала (эндаументов) как институциональных инвесторов; введение налоговых льгот жертвователям (включение сумм пожертвований в состав расходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль; предоставление социального вычета физическим лицам, сделавшим пожертвование); обеспечение налогового режима для благотворительных фондов как институциональных инвесторов, сопоставимого с фондами целевого капитала.

Налоговые стимулы инвестирования для юридических лиц – резидентов

Примеры налоговой практики освобождения дивидендов, получаемых юридическими лицами – резидентами, от налогов приведены в табл. 1.

Таблица 1

Освобождение дивидендов, получаемых юридическими лицами – резидентами, от налогов

Аргентина	Компании освобождены от уплаты withholding tax по дивидендам, получаемым от других юридических лиц – резидентов (по дивидендам от нерезидентов может быть предоставлен зачет налоговых обязательств).
Австралия	Сумма налога на прибыль, сформированная за счет дивидендов, полученных от компаний-резидентов, вычитается из общей суммы налогов, подлежащих уплате (франкированные дивиденды, т. е. выплаченные из прибыли, уже облагавшейся налогом на до-

	ходы корпораций). Пенсионные фонды получают возмещение суммы разницы, если налог на дивиденды превысил сумму их налоговых обязательств.
Австрия	Компании-резиденты освобождены от налога на прибыль по дивидендам, получаемым от других юридических лиц – резидентов и компаний-нерезидентов, соответствующих EU parent-subsidiary directive или из ЕЕА. Дивиденды, полученные от дочерних компаний – нерезидентов, исключаются из налогооблагаемого дохода, если компания-резидент владеет не менее года по меньшей мере 10% акций дочерней компании-нерезидента (если дочерняя компания не зарегистрирована в офшорах – странах с налогом на доходы корпораций менее 15% или если компания-резидент не докажет, что дочерняя структура зарегистрирована там не для целей ухода от налогообложения).
Бельгия	95% дивидендов (как от резидентов, так и нерезидентов) не облагаются налогом на прибыль, если получатель владеет не менее 10% акций (или если их стоимость не менее 2,5 млн евро) в течение не менее одного года, прибыль, из которой выплачиваются дивиденды, облагалась налогом на доходы корпораций, а данные акции учитываются у получателя как внеоборотные финансовые активы.
Бразилия	Дивиденды, полученные от компаний-резидентов, налогами на прибыль не облагаются.
Великобритания	С 1 июля 2009 г. дивиденды, полученные от резидентов и нерезидентов по обыкновенным акциям, не подлежащим погашению, или привилегированным акциям (non-ordinary shares), налогом на прибыль не облагаются (кроме получателей – банков, страховых компаний и иных финансовых посредников). Для малого бизнеса также действует освобождение от налога по дивидендам, полученным от резидентов (от нерезидентов из стран, с которыми заключены международные соглашения).
Венесуэла	Дивиденды налогами на прибыль не облагаются, если они были выплачены из прибыли, облагавшейся налогом.
Гонконг	Дивиденды налогами на прибыль не облагаются.
Греция	Дивиденды налогами на прибыль не облагаются только для случаев, соответствующих требованиям EU parent-subsidiary directive.
Дания	Компании-резиденты освобождены от налога на прибыль по дивидендам, получаемым по акциям компаний, в которых их доля составляет не менее 10% капитала (при этом компания является резидентом или компанией в соответствии с EU parent-subsidiary directive или международным соглашением), и акциям компаний, входящих в группу (если акционер и эмитент подлежат обязательной налоговой консолидации или добровольной международной консолидации).
Индия	Дивиденды налогами на прибыль не облагаются, если компания-резидент, выплачивающая дивиденды, заплатила по ним налог на выплату дивидендов (DDT); в ином случае уплачивается налог по ставке 10%.

Индонезия	Дивиденды, полученные от компаний-резидентов, налогами на прибыль не облагаются, если получателю принадлежит не менее 25% компании и дивиденды выплачиваются из нераспределенной прибыли.
Ирландия	Дивиденды, получаемые от компаний-резидентов, налогами на прибыль не облагаются. Сумма налога в отношении дивидендов, полученных от компаний-нерезидентов, может быть уменьшена на сумму уплаченных иностранных налогов.
Италия	95% дивидендов (как от резидентов, так и нерезидентов) не облагаются налогом на прибыль, кроме случаев, когда компания – источник выплаты относится к офшорам.
Люксембург	Дивиденды, полученные от компании-резидента, полностью исключаются из налогооблагаемой базы, если получатель дивидендов владеет не менее 10% акций компании – источника дивидендов или размер его инвестиций составляет не менее 1,2 млн евро.
Мексика	Дивиденды, получаемые от компаний-резидентов, налогами на прибыль не облагаются. Сумма налога в отношении дивидендов, полученных от компаний-нерезидентов, может быть уменьшена на сумму уплаченных иностранных налогов.
Нидерланды	Компании-резиденты освобождены от налога на прибыль по дивидендам, получаемым от других юридических лиц – резидентов и нерезидентов, если они владеют не менее 5% акций данных компаний и соблюдается ряд условий (основным видом деятельности компании не является портфельное инвестирование, эффективная налоговая ставка не менее установленного порога в 10%, менее 50% активов относятся к категории «пассивных активов», базирующихся на справедливой рыночной стоимости активов. Если освобождение от налога не применяется, может быть получен зачет налоговых обязательств.
Норвегия	97% дивидендов не облагаются налогом на прибыль, если они получены от компаний-резидентов или компаний, зарегистрированных в офшоре (при условии ведения ими реальной деятельности), или компаний, не являющихся резидентами Европейской экономической зоны (ЕЕА) (получатель владеет не менее 10% акций не менее двух лет и страна не является офшором).
Польша	Дивиденды, полученные от компании-резидента или компании из ЕС/ЕЕА, освобождаются от налогообложения при соблюдении ряда условий (например, владение 10% акций в течение не менее двух лет). Если освобождение от налога не применяется, может быть получен зачет налоговых обязательств при соблюдении ряда требований.
Португалия	Дивиденды, получаемые от компаний-резидентов, налогами на прибыль не облагаются, если компания – источник выплаты дивидендов: 1) не является transparent entity и получатель напрямую владеет не менее 10% акций в течение не менее года; 2) является дочерней компанией из страны ЕС на аналогичных условиях; 3) является дочерней компанией из страны ЕЕА, с которой заключено соглаше-

	ние об административном взаимодействии в сфере налогов; 4) является дочерней компанией из африканской страны, в которой португальский является официальным языком, или Восточного Тимора, при этом получатель напрямую владеет не менее 25% акций в течение не менее двух лет. Сумма налога в отношении дивидендов, полученных от компаний-нерезидентов, может быть уменьшена на сумму уплаченных иностранных налогов.
Тайвань	Компании-резиденты освобождены от налога на прибыль по дивидендам, получаемым от других юридических лиц – резидентов.
Финляндия	Дивиденды, получаемые от компаний-резидентов, налогами на прибыль не облагаются. Дивиденды, получаемые от компаний – резидентов ЕС или компаний в соответствии с международными соглашениями, в большинстве случаев также освобождены от налогообложения.
Франция	95% суммы полученных дивидендов не включаются в налоговую базу, если получатель дивидендов владел акциями не менее двух лет.
Чили	Компании-резиденты освобождены от налога на прибыль по дивидендам, получаемым от других юридических лиц – резидентов.
Швейцария	Компании-резиденты освобождены от налога на прибыль по дивидендам, получаемым от других юридических лиц – резидентов, если они владеют не менее 10% акций компании-источника выплаты дивидендов или стоимость акций не менее 1 млн швейцарских франков (освобождается от налогообложения сумма в размере, пропорциональном отношению чистого дохода от участия в капитале компании к совокупному доходу). Дивиденды, полученные от компаний – резидентов ЕС, также освобождаются от налога, если получатель владеет не менее 25% акций и выполняется ряд условий.
Швеция	Компании-резиденты освобождены от налога на прибыль по дивидендам, получаемым от других юридических лиц – резидентов, если данные акции относятся к внеоборотным активам (доля акций, имеющих котировку на бирже, во владении получателя дивидендов должна составлять не менее 10% или должна быть достаточной для ведения деятельности).
Южная Африка	Дивиденды, полученные от компании-резидента, не облагаются налогом на прибыль (но компания – источник выплаты дивидендов уплачивает налог с суммы объявленных дивидендов). Дивиденды, полученные от компании-нерезидента, не облагаются налогом на прибыль в ряде случаев (например, если получатель дивидендов владеет не менее 20% акций и голосующими правами). Если освобождение от налогов в отношении дивидендов от иностранных компаний не применимо, может быть предоставлен зачет налоговых обязательств.
Япония	Компании-резиденты освобождены от налога на прибыль по дивидендам, получаемым от других юридических лиц – резидентов, если они владеют не менее 25% акций компании-источника выплаты дивидендов не менее шести месяцев (если одно из условий не выполняется, от налога освобождаются 50% полученных дивидендов). 95% суммы дивидендов, полученных от компа-

	ний-нерезидентов, также освобождается от налогообложения, если получатель дивидендов владеет не менее 25% акций компании – источника выплаты дивидендов не менее шести месяцев.
--	---

Примеры применения такого метода стимулирования инвестиций в акции, как *пониженные ставки обложения дивидендов*, приведены в табл. 2.

Таблица 2

Пониженные ставки налогообложения дивидендов

Италия	В отношении дивидендов, выплачиваемых резидентам ЕС/ЕЭА, взимается налог по ставке 1,375%.
Панама	Налог на прибыль в виде дивидендов, выплаченных из внутренней прибыли компании, – 10%, из прибыли от иностранных источников или экспортной прибыли – 5%.

Международный опыт учета положительных и отрицательных курсовых разниц по ценным бумагам с позиций стимулирования инвестиций в акции рассмотрен в табл. 3.

Таблица 3

Налогообложение курсовых разниц по операциям с ценными бумагами

Австралия	Положительные курсовые разницы от продажи акций компании-нерезидента уменьшаются для целей налогообложения, если компания-резидент владеет по меньшей мере 10% акций компании-нерезидента в течение определенного периода, в пропорции, соответствующей степени использования активов для хозяйственной деятельности. Отрицательные курсовые разницы не уменьшают общую налогооблагаемую прибыль и могут относиться только на положительные курсовые разницы, перенос убытков запрещен.
Австрия	Положительные курсовые разницы от продажи акций компании-нерезидента исключаются из налогооблагаемого дохода, если компания-резидент владеет не менее одного года по меньшей мере 10% акций компании-нерезидента (если только дочерняя компания не зарегистрирована в странах с налогом на доходы корпораций менее 15% или компания получает «пассивный» доход). Налогоплательщик выбирает самостоятельно, воспользоваться такой возможностью или нет.
Бельгия	Положительные курсовые разницы от продажи акций освобождены от корпоративного налога на прибыль, если с прибыли, из которой выплачиваются дивиденды, был уплачен налог на схожих условиях («subject to tax» requirement).
Бразилия	Для нерезидентов и резидентов налоговых гаваней в отношении положительных курсовых разниц применяется налог на выплаты у источника (withholding tax) по пониженной ставке 10–25% вместо среднего уровня корпоративного налога на прибыль 34%.

	В отдельных случаях отрицательные курсовые разницы от продажи акций не уменьшают налогооблагаемую прибыль.
Венесуэла	Положительные курсовые разницы по акциям, сделки по которым совершены на бирже, облагаются по очень низким налоговым ставкам (1%). Убытки от таких сделок не уменьшают другие налогооблагаемые доходы.
Германия	По общему правилу, 95% суммы положительной разницы от продажи акций между корпорациями не включается в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.
Гонконг	Положительные курсовые разницы от продажи акций освобождены от взимания корпоративного налога на прибыль (за рядом исключений, например, если это профессиональная торговая деятельность).
Греция	Действует освобождение – пониженный уровень обложения налогом на прибыль положительных курсовых разниц от продажи акций (по определенному законодательством перечню случаев). Так, положительные курсовые разницы от акций, имеющих листинг на Афинской фондовой бирже, не облагаются налогом на прибыль, если за их счет формируется специальный резерв под будущие потери от продажи акций, как имеющих, так и не имеющих листинг на бирже. Данное правило не распространяется на акции, имеющие листинг на Афинской фондовой бирже, приобретенные после 1 января 2010 г.: положительные курсовые разницы от их продажи облагаются по пониженной ставке в 10% (обычная ставка – 25%). Положительные курсовые разницы от продажи листинговых акций, приобретенных после 1 января 2012 г., будут облагаться по общему правилу (по ставке 25%).
Дания	Положительные курсовые разницы, полученные от продажи акций компаний, в которых доля продавца составляет не менее 10% капитала (при этом компания является резидентом или компанией в соответствии с EU parent-subsidiary directive или международными соглашениями), и акций компаний, входящих в группу (если акционер и эмитент подлежат обязательной налоговой консолидации или добровольной международной консолидации), не облагаются налогом на корпоративную прибыль.
Индия	Если акции с листингом на фондовой бирже или определенные ценные бумаги находятся в собственности налогоплательщика один год и более (долгосрочные инвестиции), прибыль от положительных курсовых разниц по ценным бумагам облагается по пониженной ставке налога: 10 или 20% (стандартная ставка – 30%). Прибыль от краткосрочных инвестиций в акции с листингом на фондовой бирже облагается по ставке 15%.
Индонезия	Стоимость проданных акций, обращающихся на фондовой бирже, облагается по ставке 0,1% суммы сделки; стоимость акций, находящихся в собственности учредителей, облагается по ставке 0,5% стоимости акций на момент первичного размещения (общая налоговая ставка на корпоративную прибыль – 25%).
Испания	Сумма положительных курсовых разниц от продажи акций компании, являющейся нерезидентом и получающей доход от междуна-

	родной деятельности, при условии непрерывного владения не менее одного года (при доле участия в акционерном капитале не менее 5% или при стоимости акций не менее 6 млн евро) не включается в налоговую базу по налогу на прибыль.
Италия	95% суммы положительных курсовых разниц, полученных от продажи акций, не включаются в налоговую базу, если финансовые вложения относятся к внеоборотным активам; продавец владел акциями не менее одного года; компания, акции которой отчуждаются, не относится к черному списку налоговых гаваней и фактически осуществляет хозяйственную деятельность.
Канада	В налогооблагаемый доход включается только 50% реализованных положительных курсовых разниц. Отрицательные курсовые разницы уменьшают налогооблагаемую базу (за три прошлых года, в течение неограниченного срока в будущем), однако только в части налогооблагаемой базы по доходам в виде положительных курсовых разниц. За время жизни можно сделать суммарный вычет в размере 750 тыс. канадских долларов при определении налогооблагаемой базы по прибыли, полученной от продажи акций корпораций, имеющих статус «корпораций малого бизнеса».
Люксембург	Положительные курсовые разницы от продажи акций освобождены от налогообложения, если их доля в капитале эмитента составляет не менее 10% или сумма акций составляет не менее 6 млн евро при условии непрерывного держания в течение не менее одного года и не снижения доли участия или суммы вложений ниже указанных уровней.
Малайзия	Положительные курсовые разницы от продажи ценных бумаг освобождены от взимания корпоративного налога на прибыль. Исключение составляет продажа акций компаний, 75% и более активов которых составляют земельные участки в Малайзии и (или) акции компаний, обладающих такими участками (real property company). Начиная с 1 января 2010 г. положительные курсовые разницы от продажи таких акций облагаются по ставке 5% (при общей ставке налога на прибыль 25%), если продажа осуществляется в течение пяти лет с момента их приобретения (в случае более длительного периода владения акциями налог не взимается).
Нидерланды	В случае владения свыше 5% акций компаний, удовлетворяющих ряду условий (основным видом деятельности компании не является портфельное инвестирование, эффективная налоговая ставка не менее установленного порога в 10%, менее 50% активов относятся к категории «пассивных активов», базирующихся на справедливой рыночной стоимости активов), положительные курсовые разницы от продажи данных акций не облагаются налогом на прибыль. Освобождаются от налогообложения доходы по инструментам, используемым для хеджирования конверсионных рисков по вложениям в иностранные ценные бумаги, по опционам и доходам от конвертации конвертируемых облигаций. При соблюдении ряда условий также могут быть освобождены от налогообложения доходы, возникающие в результате слияния компаний.
Панама	Положительные курсовые разницы по ценным бумагам подлежат обложению пониженным налогом на прибыль в размере 10% (об-

	щая ставка налога на прибыль равняется более высокому значению из двух: 25% суммы чистой прибыли или 1,168% суммы валового дохода).
Сингапур	Положительные курсовые разницы от продажи акций освобождены от взимания корпоративного налога на прибыль.
США	Отрицательные курсовые разницы по акциям исключаются из налогооблагаемой прибыли и признаются потерями капитального характера. Положительные или отрицательные курсовые разницы от продажи акций могут быть перенесены на более поздние даты (три–пять лет).
Тайвань	Положительные курсовые разницы от продажи акций местных компаний освобождены от взимания корпоративного налога на прибыль.
Финляндия	Положительные курсовые разницы от продажи акций не включаются в налоговую базу, если продаваемые акции относились к внеоборотным активам собственника, продавец владел более 10% акционерного капитала компании не менее одного года и отчуждение происходит не позднее года с момента сокращения его доли участия ниже 10% уровня, а также если отчуждаются акции компаний, не являющихся держателями недвижимости без ведения хозяйственной деятельности (real estate company); при этом компании, акции которых отчуждаются, должны соответствовать требованиям директив ЕС.
Франция	95% суммы положительных курсовых разниц, полученных от продажи акций, не включаются в налоговую базу, если продавец владел акциями не менее двух лет, а также если отчуждаются акции компаний, не являющихся держателями недвижимости без ведения хозяйственной деятельности (real estate company). В случае отчуждения долгосрочного владения акций компаний, являющихся держателями недвижимости без ведения хозяйственной деятельности, используется пониженная налоговая ставка (на 50% ниже).
Швейцария	Прибыль от продажи доли участия в компании, которая составляет не менее 10%, при условии держания не менее одного года освобождается от налогообложения.
Южная Африка	Положительные курсовые разницы от продажи акций, представляющих существенную долю участия в капитале, освобождены от налогообложения при соответствии ряду условий.

Раздел 11. ПРЕДЛОЖЕНИЯ ПО ИЗМЕНЕНИЮ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА ДЛЯ ЦЕЛЕЙ ПРИВЛЕЧЕНИЯ ИНВЕСТИЦИЙ В ЭКОНОМИКУ РОССИИ

Важным шагом на пути создания Международного Финансового Центра в России является анализ действующей нормативно-правовой базы в отношении вопросов налогообложения и определение направлений ее совершенствования с учетом международного опыта, в частности, обеспечение нейтральности налоговой системы по отношению к деятельности хозяйствующих субъектов внутри страны и за ее пределами, упрощение налогового администрирования и обеспечение конкурентоспособности налогового режима в России по сравнению с признанными международными финансовыми центрами.

Освобождение от налогообложения доходов от продажи акций

Одной из важных мер в области налогообложения, стимулирующих приток капитала на российский рынок, может быть полное освобождение юридических лиц от налогообложения доходов от продажи акций, включая акции иностранных компаний, при соблюдении ряда условий, нацеленных на ограничение спекулятивных операций.

Такой подход соответствует современным мировым тенденциям и подтверждается практикой большинства развитых европейских стран и динамично развивающихся стран Азии и Америки.

Снижение критериев для освобождения от налогообложения полученных дивидендов

Важным шагом на пути создания финансового центра может также стать упрощение требований при освобождении от налогообложения полученных дивидендов (снижение существующей на сегодняшний день доли и срока владения).

Для создания простой и понятной системы налогообложения требования при освобождении от налогообложения полученных дивидендов и доходов от продажи акций могут быть унифицированы.

Освобождение от налогообложения доходов в виде дивидендов и процентов при выплате за рубеж

Международная практика последних десятилетий показывает, что инвестиционная привлекательность страны может быть повышена при предоставлении освобождения от налогообложения дивидендов и процентов, выплачиваемых инвесторам (как национальным, так и иностранным).

Результаты изучения опыта других стран в данной области позволяют сделать вывод о возможности и целесообразности установления определенных критериев в отношении иностранных инвесторов при выплате дивидендов для предотвращения уклонения от уплаты налогов. Такими критериями, в частности, обычно являются:

- наличие соглашения об избежании двойного налогообложения со страной, в пользу резидента которой происходит выплата доходов;
- минимальная доля и/или стоимость приобретения доли в уставном капитале;

– требования к минимальной ставке налогообложения на уровне материнской компании.

Сближение налогового и бухгалтерского учета для снижения административных издержек по ведению бизнеса в России

В настоящее время бизнес России несет высокие административные издержки на обязательное ведение параллельно двух видов учета: бухгалтерского и налогового. В то же время в большинстве стран расчет налоговых обязательств основан на данных бухгалтерского учета. Для целей расчета налоговых обязательств прибыль до налогообложения по данным бухгалтерского учета корректируется на ряд статей:

- амортизацию;
- расходы, не учитываемые для целей налогообложения;
- доходы, облагаемые по иным ставкам;
- корректировки, связанные с трансфертным ценообразованием.

Упрощение налогового администрирования

Одним из важнейших направлений в отношении упрощения налогового администрирования является смягчение требований к документальному оформлению операций, в том числе расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль.

Применение концепции консолидированной группы для целей налогообложения

В соответствии с международным опытом считаем целесообразным своевременное введение понятия консолидированной группы налогоплательщиков для целей налогообложения.

Обоснования предлагаемых мер

1. Освобождение от налогообложения доходов от продажи акций

Действующие в настоящее время условия освобождения доходов российских юридических лиц от продажи участия в капитале компаний существенно ограничивают круг освобождаемых операций.

Так, в текущей редакции НК РФ ставка 0% применяется к доходам от продажи акций (долей) только российских организаций при условии, что на дату реализации они непрерывно принадлежат налогоплательщику более пяти лет. Кроме того, даже по истечении пятилетнего срока владения освобождением могут воспользоваться только те налогоплательщики, которые приобрели акции (доли в уставном капитале), начиная с 1 января 2011 г.

Другое условие применения ставки 0% к доходам от продажи акций (долей) российских организаций состоит в том, что данные акции могут быть только не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг либо обращающимися, но с условием, что они относятся к высокотехнологичному (инновационному) сектору экономики.

Таким образом, большинство российских групп компаний при структурировании владения своими активами в России и за рубежом используют иностранные компании (холдинговые компании), расположенные в странах, предоставляющих благоприятные условия налогообложения доходов от продажи акций.

Результаты изучения мирового опыта в части налогообложения доходов от продажи акций выявляют возможности усовершенствования российских правил освобождения от налогообложения доходов от продажи акций (долей) компаний.

Соответствующими мерами, в частности, могут быть:

- снижение периода владения акциями с пяти лет до одного года;
- распространение указанного освобождения на акции российских организаций вне зависимости от того, обращаются акции на организованном рынке ценных бумаг или нет;
- применение освобождения для акций иностранных компаний при одновременном введении требований к минимальной доле владения в уставном капитале дочерней компании и к минимальной ставке налогообложения доходов дочерней компании (для ограничения злоупотреблений).

Снижение периода владения акциями до 1 года (365 календарных дней)

На дату получения дохода материнская компания должна непрерывно владеть на праве собственности акциями (долями) дочерней компании, например, в течение не менее 365 календарных дней.

Пятилетний период, предусмотренный в российском законодательстве в настоящее время, в современных деловых условиях является достаточно долгим. Необходимость уменьшения минимального срока инвестиционного проекта отвечает тенденциям развития системы налогообложения в Европе, где максимальный срок составляет два года. Однолетний период установлен, например, законодательством Люксембурга, Швейцарии, Великобритании и Италии. В соответствии с правилами налогообложения доходов от продажи акций в Нидерландах и Бельгии освобождение не зависит от срока владения.

С другой стороны, сохранение минимального периода владения в пределах года позволяет ограничивать спекулятивную торговлю ценными бумагами, являющимися по существу портфельными инвестициями, и направить приток капитала на развитие реального сектора экономики России.

Освобождение доходов от продажи акций российских компаний, обращающихся на рынке ценных бумаг

В текущей редакции Налогового Кодекса РФ доходы от продажи акций российских компаний могут облагаться налогом на прибыль по ставке 0%.

При этом такие акции должны быть не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг либо являться акциями компаний, относящихся к высокотехнологичному (инновационному) сектору экономики, если данные акции обращаются на организованном рынке ценных бумаг.

По нашему мнению, указанные условия следует расширить и распространить налогообложение по нулевой ставке на доходы от продажи всех обращающихся ценных бумаг российских организаций.

Указанное предложение соответствует практике налогообложения в Европе. Например, в соответствии с правилами налогообложения доходов от продажи акций в Люксембурге, Нидерландах, Бельгии освобождение материнской компании при продаже акций не зависит от того, являются ли продаваемые акции обращающимися или не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг.

Освобождение доходов от продажи акций иностранных компаний

Мы считаем целесообразным введение освобождения от налогообложения в отношении доходов от продажи акций иностранных компаний. При этом для целей ограничения возможных злоупотреблений, возможно одновременное введение требований к иностранным дочерним компаниям в соответствии с существующей международной практикой, например:

1. Введение минимальной доли владения в уставном капитале.

Суть требования состоит в том, что в течение установленного периода времени (1 год) материнская компания должна владеть, например, не менее 10% акций в уставном капитале дочерней компании.

Данная мера позволяет ограничить спекулятивные операции на рынке ценных бумаг, целью которых не являются долгосрочные инвестиции. 10-процентный порог для освобождения доходов материнской компании от продажи акций предусмотрен, например, законодательством Великобритании, Швейцарии, Люксембурга.

2. Введение требования к минимальной ставке налогообложения на уровне дочерней компании.

Данное требование подразумевает, что ставка налога на прибыль в стране, где расположена дочерняя компания, должна составлять, например, не менее 10–15%.

Требование, в соответствии с которым дочерняя компания должна вести реальную экономическую деятельность и являться полноценным налогоплательщиком в стране, резидентом которой она является, позволяет избежать уклонения от налогообложения в рамках группы компаний.

Использование такого теста существует, например, в Нидерландах, Люксембурге и Бельгии.

2. Снижение критериев для освобождения от налогообложения полученных дивидендов

В соответствии с действующим законодательством Российской Федерации дивиденды, получаемые российскими организациями, подлежат налогообложению российским налогом на прибыль по ставке 0%, если на день принятия решения о выплате таких дивидендов доля владения российской организации в уставном капитале дочерней компании составляет не менее 50% при условии непрерывного владения акциями (долями) в течение как минимум 365 календарных дней.

Требование к доле владения в размере 50% на сегодняшний день значительно превышает требования, существующие в других странах. В этой связи мы считаем целесообразным снизить требование к минимальной доле владения в уставном капитале с 50 до 10%.

Опыт европейских стран показывает, что снижение минимальной доли владения способствует привлечению большего объема инвестиций в экономику страны. В частности, законодательством Великобритании, Люксембурга, Австрии, Бельгии, Швейцарии предусмотрено освобождение доходов в виде дивидендов при доле владения не менее 10%. В Ирландии, Франции, Нидерландах, Испании такая доля должна составлять не менее 5%.

Также критерий отсутствия юрисдикции дочерней компании в «черном» списке Министерства финансов РФ может быть заменен на требование к минимальной ставке налогообложения на уровне дочерней компании. Это

позволит унифицировать критерии применения нулевой ставки налогообложения доходов в виде дивидендов и доходов от продажи акций. Унифицированный подход к освобождению от налогообложения доходов в виде дивидендов и доходов от продажи акций соответствует современным мировым тенденциям в области налогообложения и подтверждается практикой европейских холдинговых юрисдикций (например, Люксембурга и Голландии).

3. Освобождение от налогообложения доходов в виде дивидендов и процентов при выплате за рубеж

Инвестиционная привлекательность страны может быть обусловлена возможностью освобождения от налогообложения дивидендов и процентов при выплате иностранным инвесторам.

Результаты изучения опыта других стран в части налогообложения дивидендов и процентов у источника позволяют сформулировать подход, при котором проценты при выплате за рубеж не облагаются налогом у источника выплаты, в то время как в отношении выплачиваемых дивидендов возможно и целесообразно установить определенные критерии применения такого освобождения для избежания злоупотреблений. Такими критериями, в частности, могут быть следующие:

1. Наличие соглашения об избежании двойного налогообложения со страной, в пользу резидента которой происходит выплата дивидендов.

Одним из условий освобождения от налогообложения дивидендов у источника выплаты является наличие соглашения об избежании двойного налогообложения со страной, в пользу резидента которой происходит выплата дивидендов. Данное условие, наряду с условиями (б) и (в), описанными ниже, предусмотрено законодательством Бельгии, Люксембурга, Чехии.

2. Минимальная доля и/или стоимость приобретения доли в уставном капитале.

В течение установленного периода (например, одного года) материнская компания должна владеть, например, не менее 10% акций в уставном капитале дочерней компании либо стоимость приобретения такой доли должна быть не менее определенной суммы.

Данная мера может ограничить спекуляции на рынке ценных бумаг, направленные на быстрое получение прибыли, а не на долгосрочные инвестиции. 10-процентный порог и минимальная стоимость приобретения доли в 1,2 млн евро для освобождения от налогообложения у источника выплачиваемых дивидендов предусмотрены законодательством Люксембурга.

3. Требования к минимальной ставке налогообложения на уровне материнской компании.

Также может быть введено требование о том, что ставка налога на прибыль в стране получателя дивидендов не должна быть существенно меньше той ставки, которая применяется к подобному доходу в стране регистрации дочерней компании.

Использование такого теста существует, например, в Чехии и Люксембурге.

Стоит отметить, что некоторые страны, в частности Великобритания, Бразилия, Кипр, Эстония, Мальта, Словакия, Гонконг, пошли по пути полной отмены налогообложения дивидендов у источника без применения дополнительных условий.

Что касается процентов, то безусловное освобождение от налогообложения процентных платежей у источника выплаты может способствовать развитию рынка облигаций, решению проблем применения соглашений об избежании двойного налогообложения, связанных с административными вопросами определения бенефициарных собственников получаемых процентов.

Процентные платежи освобождены от налогообложения у источника выплаты в таких странах, как Австрия, Нидерланды, Франция, Германия, Дания, Эстония, Финляндия, Люксембург, Мальта, Норвегия, Швеция, Кипр, Гонконг.

4. Сближение налогового и бухгалтерского учета для снижения административных издержек по ведению бизнеса в России

В настоящее время бизнес России несет высокие административные издержки на ведение параллельного бухгалтерского и налогового учета. Это по большей части связано с тем, что российские стандарты бухгалтерского учета (РСБУ) и положения Налогового кодекса различаются, в результате чего большинство компаний ведут параллельно три вида учета: бухгалтерский учет по российским стандартам, налоговый учет, а также учет по МСФО.

В то же время в развитых странах, например, в Великобритании, Франции, Германии, расчет налоговых обязательств основан на данных бухгалтерского учета. Для целей расчета налоговых обязательств прибыль до налогообложения по данным бухгалтерского учета корректируется, в том числе на следующие статьи:

- амортизация;
- расходы, не учитываемые для целей налогообложения;
- доходы, облагаемые по иным ставкам;
- корректировки, связанные с трансфертным ценообразованием.

При этом налоговым законодательством может быть предусмотрен специальный порядок учета убытков прошлых лет по непрофильным видам деятельности налогоплательщика (например, процентов, ценных бумаг для нефинансовых организаций).

Применение данного подхода в России позволит снизить административные расходы компаний на подготовку отчетности и сделать Россию более привлекательной для иностранных компаний с точки зрения ведения бизнеса.

Дальнейшим шагом в снижении административного бремени будет гармонизация положений РСБУ с МСФО и фактическое использование МСФО как основы для расчета налоговой базы.

5. Упрощение налогового администрирования

Россия имеет возможность для принятия ряда мер, направленных на упрощение налогового администрирования.

При этом в первую очередь необходимо обратить внимание на требования к документальному оформлению деятельности компаний в России и, в частности, смягчить требования к документальному подтверждению для целей признания расходов по налогу на прибыль.

Мы предлагаем установить, что налогоплательщик может подтвердить расходы любыми документами (в том числе и внутренними), удостоверяющими произведенный расход.

В настоящий момент подтверждающими документами в соответствии со ст. 252 НК РФ являются документы, оформленные в соответствии с законода-

тельством Российской Федерации, либо документы, оформленные в соответствии с обычаями делового оборота, и (или) документы, косвенно подтверждающие произведенные расходы.

При этом правоприменительная практика контролирующих органов строится на истребовании максимально возможного количества документов, в ряде случаев даже не имеющих отношения к факту произведения расхода.

Особенно ярко это прослеживается на внутренних расходах компании, когда расходы понесены в интересах компании для сотрудника или самим сотрудником (так, например, при покупке электронного билета Минфин России (см. Письмо от 16.08.2010 № 03-03-07/27) требует в качестве подтверждающего документа представление посадочного талона, подтверждающего перелет подотчетного лица по указанному в электронном авиабилете маршруту, который сам по себе не является документом, подтверждающим понесенный расход, а подтверждает лишь факт полета лица).

Такая же ситуация складывается с представительскими расходами, когда истребуются сметы расходов, отчеты о расходах и т. д.

На сегодняшний день налоговые органы зачастую возлагают на себя не свойственные им функции контроля за экономической целесообразностью каждого принимаемого решения налогоплательщика, не учитывая интересы бизнеса и используя в качестве инструмента давления документальную составляющую.

Подобный негибкий и тотальный контроль усложняет не только процедуру сбора документов для налогоплательщиков, отвлекает силы работников компаний на заполнение лишних бумаг и внутренних служб по обработке данных бумаг, но и проведение самой процедуры налоговой проверки.

Переход к облегченной форме документального подтверждения (когда подтверждается только факт расхода, без подтверждения его экономической целесообразности) снимет с налогоплательщиков огромный груз по заполнению, подбору и учету зачастую второстепенных документов (например, посадочные талоны, путевые листы для нетранспортных компаний, отчеты о командировке и т. д.).

6. Применение концепции консолидированной группы для целей налогообложения

В связи с изменениями налогового законодательства в отношении трансфертного ценообразования считаем целесообразным и экономически обоснованным одновременно предоставить налогоплательщикам возможность использовать режим консолидированного налогообложения. С одной стороны, данная мера позволит существенно упростить осуществление налогового контроля за деятельностью консолидируемых групп. С другой стороны, введение института консолидированного налогоплательщика существенно снизит издержки администрирования компаний, составляющих единую группу.

В международной практике режим консолидированного налогоплательщика или фактической консолидации налоговых обязательств существует в таких странах, как США, Германия, Франция, Япония, Австрия, Австралия, Дания, Испания.

Раздел 12. НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

«Амортизационная премия» или «инвестиционная льгота»?

Существовавшая до вступления в силу главы 25 НК РФ льгота по налогу на прибыль организаций в части капитальных вложений частично заменена положениями п. 9 ст. 258 НК РФ:

«Налогоплательщик имеет право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10% (не более 30% – в отношении основных средств, относящихся к третьей – седьмой амортизационным группам) первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно), а также не более 10% (не более 30% – в отношении основных средств, относящихся к третьей – седьмой амортизационным группам) расходов, которые понесены в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств и суммы которых определяются в соответствии со ст. 257 НК РФ».

Если налогоплательщик использует указанное право, соответствующие объекты основных средств после их ввода в эксплуатацию включаются в амортизационные группы (подгруппы) по своей первоначальной стоимости за вычетом не более 10% (не более 30% – в отношении основных средств, относящихся к третьей – седьмой амортизационным группам) первоначальной стоимости, отнесенных в состав расходов отчетного (налогового) периода, а суммы, на которые изменяется первоначальная стоимость объектов в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации объектов, учитываются в суммарном балансе амортизационных групп (подгрупп) (изменяют первоначальную стоимость объектов, амортизация по которым начисляется линейным методом в соответствии со ст. 259 НК РФ) за вычетом не более 10% (не более 30% – в отношении основных средств, относящихся к третьей – седьмой амортизационным группам) таких сумм.

В случае реализации ранее чем по истечении пяти лет с момента введения в эксплуатацию основных средств, в отношении которых были применены указанные выше нормы, суммы расходов, включенных в состав расходов очередного отчетного (налогового) периода в соответствии с абзацем вторым настоящего пункта, подлежат восстановлению и включению в налоговую базу по налогу на прибыль.

Несмотря на то, что данная норма явно позитивна, поскольку позволяет организациям не только обновлять основные средства, но и легально сокращать суммы налога на прибыль, подлежащие уплате в бюджет, возникают сложности, связанные с восстановлением амортизационной премии: согласно абз. 4 п. 9 ст. 258 НК РФ, восстанавливать амортизационную премию необходимо при реализации основных средств до истечения пяти лет с момента их ввода в эксплуатацию.

Нужно ли выполнять это требование по основным средствам, относящимся к первой – третьей амортизационным группам (со сроком полезного использования свыше одного года и до пяти лет включительно), если на момент реализации ОС уже полностью самортизировано? Формально организации

придется это сделать, поскольку абз. 4 п. 9 ст. 258 НК РФ не содержит никаких ограничений по этому поводу. Восстановив в доходах амортизационную премию, можно увеличить остаточную стоимость полностью самортизированного основного средства на сумму этой премии, и по правилам подп. 1 п. 1 ст. 268 НК РФ уменьшить на эту сумму доходы от реализации основного средства.

Таким образом, увеличение размера «амортизационной премии» создает благоприятные предпосылки для обновления основных средств, однако существуют некоторые неопределенности при реализации данных основных средств до истечения пятилетнего срока.

«Амортизационная премия», по сути дела, лишь откладывает во времени уплату налога на прибыль, но не влечет сокращение налоговой базы в целом и, как следствие, не может привести к увеличению стоимости чистых активов налогоплательщика. Указанный инструмент не является привлекательным фактором, способствующим инвестированию средств в развитие производства, а выполняет лишь задачу временного пополнения оборотных средств налогоплательщика, который потратился на приобретение объектов основных средств. Это может быть хоть как-то оправдано лишь в тех случаях, когда приобретение основных средств осуществляется за счет собственных ресурсов налогоплательщика.

Если же приобретение осуществляется за счет банковского кредита или в лизинг (когда налогоплательщик не тратит своих средств на приобретение объекта), то амортизационная премия представляется нецелесообразным механизмом, поскольку создает неравные условия для налогоплательщиков, способных взять кредит, и тех, кто такой возможности не имеет (например, ввиду отсутствия залогового имущества или по иным причинам).

К тому же появление дополнительных оборотных средств ввиду включения в расходы амортизационной премии провоцирует скорейший возврат кредита, предоставленного налогоплательщику для целей приобретения основных средств, что в конечном итоге способствует вымыванию из оборота долгосрочного кредита.

В налоговом законодательстве вопрос о предоставлении амортизационной премии не увязывается с вопросом о том, куда налогоплательщик направляет высвободившиеся оборотные средства.

Полагаем, что необходимо возвращаться к прямой инвестиционной льготе – когда часть *налоговой базы* освобождается от налогообложения, если инвестируется на расширение или восстановление основных фондов производственного назначения по заданному законодателем направлению.

Во всяком случае, налогоплательщику должен быть предоставлен выбор: инвестиционная премия либо инвестиционная льгота без предоставления последующей премии.

При приобретении и/или создании (реконструкции, модернизации, достройке, переоборудовании) амортизируемого имущества, отвечающего требованиям ст. 256 НК РФ (за исключением результатов интеллектуальной деятельности и иных объектов интеллектуальной собственности), налогоплательщики, использующие указанное имущество в своей деятельности для производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, должны получить право уменьшить налоговую базу соответствующего или последующих налоговых периодов на сумму фактически произведенных затрат.

Использование возможностей амортизационных отчислений в целях модернизации экономики

В последние десятилетия амортизация основного капитала в промышленно развитых странах постепенно превратилась в один из основных инструментов экономического роста, ускорения НТП и модернизации экономики.

В США, начиная с 1954 г., осуществлено пять крупных амортизационных реформ. Последняя из них была проведена в 2002 г. и направлена в основном на стимулирование развития малого и среднего бизнеса. Как правило, после каждой амортизационной реформы наблюдалось ускорение инвестиционной деятельности и увеличение амортизационных отчислений в инвестициях в основные фонды. Их доля в фондах в целом по стране за 1950–2008 гг. увеличилась с 18 до 74,2%, в результате чего эффективная ставка по налогу на прибыль в корпоративном секторе снизилась за этот период с 34 до 15%.

Расчеты свидетельствуют, что амортизационные отчисления сегодня стали наиболее эффективным инвестиционным ресурсом. Так, сравнение внутренней нормы прибыли (IRR) трех вариантов источников финансирования инвестиций показывает, что эффективность использования для этих целей амортизационных отчислений в 2 раза выше, чем использование прибыли, и в 4 раза больше по сравнению с банковским кредитом.

Преобладающая доля амортизации в инвестициях в основные фонды позволяет выпускать продукцию более низкую по цене в сравнении с предпринимателями, использующими для инвестиций заемные средства или собственную прибыль. Так же, как Китай, опираясь на свою дешевую рабочую силу, завоевывает рынки других стран для своей продукции с помощью низких цен на нее, тех же целей добиваются государства, применяя ускоренную амортизацию.

Использование амортизации необходимо рассматривать как одну из форм косвенного субсидирования развития экономики из бюджета государства. Ее результатом является своеобразная трансформация недополученных поступлений в бюджет государства от налога на прибыль в инвестиции. При этом *приращение инвестиций обычно многократно превышает недополученный государством объем налоговых поступлений. Так, при налоговой ставке на прибыль в 20% объем инвестиций увеличивается в 5 раз, а при налоговой ставке в 33% – в 3 раза.*

Кроме того, налоговые «потери» государства в результате использования ускоренной амортизации при наличии контроля над целевым использованием амортизационных отчислений многократно компенсируются с лагом в 2-3 года посредством увеличения темпов развития экономики, роста производительности труда, качества продукции, расширения базы налоговых поступлений.

Внедряя ускоренную амортизацию в экономику страны и увеличивая ее долю в общих инвестициях, государство не только стимулирует инвестиционную деятельность, но и в силу целевого характера амортизационных отчислений усиливает свой контроль за этой деятельностью.

Амортизационная политика в России, несмотря на ряд нововведений в последние годы по амортизационным премиям, в целом слабо выполняет свое основное назначение – повышение инвестиционной активности и обновление основных фондов. Степень их износа увеличилась с 39,3% в 2000 г. до 45,3% к 2009 г. Доля инвестиций, осуществляемых без учета малого предпринима-

тельства, по отношению к ВВП составляла в 2008 г. всего 16,1%, при этом 60% из них приходилось на здания и сооружения. Если доля инвестиций в ВВП будет и дальше сохраняться на этом уровне, то все разговоры об уходе от сырьевой зависимости и модернизации останутся просто благими пожеланиями.

Структура российских инвестиций по их источникам финансирования носит весьма затратный характер. В 2008 г. в общих инвестициях в основные фонды на амортизацию приходилось всего 17,3%, а в США в 4,3 раза больше – 74,2%. Такое отставание по использованию амортизационных отчислений, с преобладанием в инвестициях заемных средств, серьезно удорожает производство товаров в России и отрицательно сказывается на их конкурентоспособности на внутреннем и внешних рынках.

В отличие от большинства промышленно развитых стран, в России отсутствует контроль за расходованием амортизационных средств. В 2008 г. из общей суммы начисленной амортизации в 1907,6 млрд рублей на цели, не связанные с инвестициями в основные фонды, было израсходовано 748,3 млрд рублей (39,2%), в том числе на приобретение акций и др. ценных бумаг 580 млрд рублей (30,4%).

В процессе перестройки экономики в России наблюдается «проедание» основных фондов. Коэффициент соотношения основных фондов по остаточной стоимости к ВВП сократился с 2,0 в 1990 г. до 0,83 в 2008 г. и был в 4,1 раза меньше по сравнению с США. Если объем ВВП США выше объема ВВП России в 11 раз, то основные фонды – в 40,7 раза, а амортизационные отчисления – в 46,5 раза.

Необходимо отметить, что в России имеются колоссальные внутренние резервы по наращиванию амортизационных отчислений, а вместе с этим и объема инвестиций в основные фонды. Из общей суммы денежных средств в 33,1 трлн рублей, потраченных в 2008 г. корпоративным сектором России, на инвестиции в основные фонды было израсходовано только 25,4%, остальные средства в размере 26,4 трлн рублей представляли финансовые вложения.

Учитывая высокую степень износа основных фондов, их качество, динамику и огромные потенциальные внутренние финансовые ресурсы, России сегодня необходима не просто ускоренная амортизация, а «агрессивная» амортизационная политика, которая должна включать в себя следующие мероприятия:

- сокращение сроков обновления основных фондов с доведением нормативов по ним до уровней, которые ныне существуют в США и других промышленно развитых странах, а по малым и средним предприятиям, по аналогии с США, введение системы амортизационных вычетов, дифференцированных в зависимости от величины вводимых фондов;

- восстановление в бухгалтерской отчетности накопительного счета по амортизационным отчислениям и введение жесткого контроля за их использованием; в случае нецелевого использования амортизационных отчислений, в течение определенного срока ввести взимание с этой ее части налога на прибыль, увеличенного дополнительно на 10 процентных пунктов к основной его ставке;

- обязать хозяйствующие субъекты при износе основных фондов свыше 30%, отчислять в амортизационный фонд, независимо от нормативных аморти-

тизационных ставок, от 60 до 80% полученной прибыли (чем выше износ, тем большая доля прибыли должна быть отчислена в амортизацию);

– при износе основных фондов до 30% при начислении амортизации использовать установленные нормативы по обновлению основных фондов.

Введение контроля за использованием амортизационных отчислений, внедрение в практику «агрессивной» амортизационной политики и в дополнение к этому повышение налогообложения финансовых операций, чтобы деятельность на финансовом рынке стала менее прибыльной по отношению к инвестициям в основные фонды, могли бы привести к удвоению инвестиций в основные фонды в стране, исходя из объема потраченных средств на эти цели за 2008 г., что позволило бы повысить долю инвестиций в ВВП с 21% (2008 г.) до 32-35%, а годовые темпы его прироста – до 9-10%.

Во-первых, за счет более полного использования амортизационных отчислений инвестиции могли бы возрасти на 750 млрд рублей.

Во-вторых, за счет выведения из «тени» доходов, которые сегодня утаиваются от налогообложения. Косвенно о высокой доли доходов, уходящих от налогообложения, свидетельствует превышение из года в год денежных средств, потраченных корпоративным сектором из накопленной прибыли на финансовые вложения (2008 г. – 9,5 трлн рублей) над официально декларируемой прибылью для налогообложения (2008 г. – 3,8 трлн рублей).

В-третьих, повышение эффективности инвестиционной деятельности в основные фонды посредством ускоренной амортизации будет активно способствовать направлению привлекаемых сегодня корпоративным сектором страны денежных средств со стороны не на финансовые операции, а на инвестиции в основной капитал (9 трлн рублей в 2008 г.).

В-четвертых, российские компании по оценке их активов на мировых финансовых рынках по состоянию на начало 2010 г. являются самыми недооцененными, проигрывая по этому показателю Китаю и Индии в 2,5 раза. Проведение «агрессивной» амортизационной политики покажет, что Россия не на словах, а на деле настроена на модернизацию и диверсификацию ее экономики. Это приведет к восстановлению доверия к экономической политике страны, сделает более привлекательным как прямые, так и портфельные инвестиции для иностранного капитала. Если допустить, что оценка активов российских компаний на мировых рынках достигнет показателей Китая и Индии, то это может привести к удвоению притока иностранного капитала в страну с 103,8 млрд в 2008 г. до 200 млрд долларов.

Стимулирование инвестиционной деятельности в России с помощью проведения политики «агрессивной» ускоренной амортизации не должно привести к сокращению поступлений в бюджет государства по налогу на прибыль. Это связано с тем, что увеличение объема инвестиций в основные фонды в преобладающей степени будет происходить за счет средств, по которым государство не собирает налогов. В результате такой политики за счет ускорения темпов экономического развития налоговая база в стране должна не сократиться, а наоборот вырасти.

Активное стимулирование инвестиционной деятельности в России с помощью как амортизационной, так и налоговой политики в целом будет способствовать оздоровлению всей экономической обстановки в стране, ибо в результате уменьшится потребность изобретать и пользоваться всевозможными

схемами по уходу от налогообложения. Зачем «прятать» прибыль, если государство само гарантирует освобождение ее от налога в обмен на инвестиции. В таких условиях помыслы предпринимателей направляются на модернизацию и расширение производства, на разорение конкурента, который «прячет» прибыль, на увеличение массы прибыли за счет сокращения ее нормы, а это прямой путь к снижению цен. Таким образом, в экономике страны возникнут совсем другие психологические и экономические установки.

Можно сказать, что государство в данных обстоятельствах начинает вести «честную игру» с хозяйствующими субъектами. Оно предоставляет предпринимателям дополнительные средства за счет бюджета, а требует взамен только одно – потратить эти средства на инвестиции. В итоге государство получает рост эффективности экономики, ускорение ее развития, создание новых рабочих мест, повышение производительности труда, качества продукции и т. д. И конечно, полную компенсацию отвлеченных из бюджета средств в виде увеличившегося объема собираемых налогов и улучшения их структуры.

Одной из важнейших причин недопустимо низкой доли амортизационных отчислений в инвестиционной деятельности России является то, что финансовые власти страны любой их рост трактуют как «невосполнимые потери» для бюджета государства. Такая оценка амортизационных отчислений в корне неверна и серьезно тормозит развитие экономики страны.

Для преодоления существующих негативных тенденций в амортизационной политике, повышения роли амортизации как источника финансирования обновления основных фондов, создания заинтересованности к внедрению и производству современных основных средств и технологий необходимо реализовать комплекс мероприятий:

1. Пересмотреть подходы к формированию групп основных фондов и обновлению для них норм амортизации. Учитывая опыт развитых стран, приоритет в начислении амортизации для целей налогообложения должен быть отдан современным средствам производства, таким как полностью автоматизированные линии производства, энергосберегающее оборудование, системы очистки и защиты окружающей среды и т. п.

2. Выделить в отдельную группу основных фондов оборудование, которое используется в биотехнологиях. Годовая норма амортизации на основные фонды этой группы должна быть установлена на уровне 50%.

3. Целесообразно выделить также в отдельную группу для целей налогообложения сельскохозяйственную технику и установить для этой группы нормы амортизации на уровне не ниже, чем для компьютерной техники.

4. Можно вернуться к уже опробованному порядку стимулирования инвестиций. Он был оговорен в ранее действующем Законе «О налоге на прибыль предприятий и организаций», в котором было предусмотрено освобождение от налогообложения 50% прибыли, направляемой на финансирование капитальных вложений.

Возврат этой «инвестиционной льготы» позволил бы предприятиям более активно развивать собственное производство и модернизировать основные фонды. Причем для отдельных отстающих отраслей промышленности и высокотехнологичных производств размер указанной «льготы» мог бы достигать и 100%.

5. Статьей 256 НК РФ предусмотрено, что не подлежит амортизации имущество бюджетных организаций, а также имущество, приобретенное с использованием бюджетного финансирования. Практика показывает, что данные правила применяются в отношении дотационных предприятий. Вместе с тем экономический смысл механизма амортизации состоит в накоплении средств на приобретение (восстановление) основных фондов предприятий (государственными унитарными предприятиями, сельскохозяйственными организациями, организациями жилищно-коммунального хозяйства).

Лишая указанные организации права на амортизацию какого-либо имущества, государство тем самым лишает их возможности накапливать средства на приобретение новых объектов. Поэтому, на наш взгляд, необходимо разрешить амортизацию того имущества, которое приобретено за счет средств бюджетного финансирования, так как это позволит бюджетным организациям хотя бы частично осуществлять инвестиции в собственные основные фонды.

6. Статьей 268 НК РФ закреплён особый порядок списания убытка от реализации амортизируемого имущества. Закрепленный данной статьей порядок требует, чтобы организации списывали убыток от операции по реализации амортизируемого имущества в течение оставшегося срока полезного использования. Применение данного порядка не дает какого-либо экономического эффекта для налогоплательщиков. Более того, такой порядок отсутствует в стандартах по бухгалтерскому учету, что создает различия между бухгалтерским и налоговым учетом. Предлагаем отменить специальный порядок списания убытков от реализации основных средств.

7. Отменить действие Постановления Совета Министров СССР от 22 октября 1990 г. № 1072 «О единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР» в бухгалтерском учете и перейти к начислению амортизации в соответствии с Классификацией, утвержденной постановлением Правительства Российской Федерации от 1 января 2002 г. № 1 «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы».

Единые нормы амортизационных отчислений (ЕНАО), утвержденные постановлением Совета Министров СССР от 22 октября 1990 г. № 1072, устарели и не отвечают изменившимся условиям хозяйствования и достижениям научно-технического прогресса. Кроме того, ЕНАО сформированы без использования Общероссийского классификатора основных фондов (ОКОФ), что затрудняет идентификацию основных средств.

8. Внести поправки в бухгалтерский и налоговый учет, ограничивающие списание расходов на капитальный ремонт основных средств по статье текущих затрат.

В настоящее время расходы на капитальный ремонт списываются на затраты неограниченно и бесконтрольно.

Вместе с тем в процессе капитального ремонта зачастую осуществляются инвестиционные затраты на модернизацию оборудования, изменяющие первоначальные параметры объектов, повышающие производительность, увеличивающие срок полезного использования и т. д.

Исходя из вышеизложенного, часть затрат на капитальный ремонт является капиталообразующей, однако хозяйствующие субъекты проводят свои инвестиционные расходы минуя амортизационную систему, в результате чего

сокращается налогооблагаемая база по налогу на прибыль и, соответственно, уменьшаются доходы консолидированного бюджета.

Предложения бизнеса по учету потерь в торговле при определении налогооблагаемой базы

Обзор предлагаемых изменений

1. Убытки, возникающие в связи с истечением установленного срока годности товара. Расходы на утилизацию товара с истекшим сроком годности

Действующая редакция НК РФ не регулирует порядок признания убытков, связанных со списанием товаров с истекшим сроком годности и не определяет порядок признания расходов, связанных с утилизацией товаров с истекшим сроком годности.

Данные расходы, вне всякого сомнения, соответствуют критериям, установленным ст. 252 НК РФ, так как имеют должное документальное подтверждение, прямо связаны и, более того, неизбежны при осуществлении торговой деятельности, направленной на получение дохода. Однако в силу отсутствия прямых норм, регулирующих порядок признания таких расходов в целях налогообложения, налогоплательщики сталкиваются с необходимостью доказывать обоснованность своих расходов в суде.

Для устранения проблемы предлагается дополнить НК РФ (п. 2 ст. 265) подпунктами, предусматривающими включение убытков, возникающих в связи со списанием товаров с истекшим сроком годности и расходов, связанных с утилизацией товаров с истекшим сроком годности, в состав внереализационных расходов, учитываемых в целях налогообложения прибыли.

Одновременно необходимо дополнить п. 7 ст. 272 НК РФ подпунктом, определяющим дату признания расходов, связанных с утилизацией товаров. В качестве даты признания таких расходов предлагается использовать дату подписания налогоплательщиком или специализированной организацией акта утилизации товаров с истекшим сроком годности.

2. Утрата потребительских свойств товаров в связи с порчей, боем, ломом и механическими повреждениями

Убытки, связанные с утратой потребительских свойств товаров, являются для компаний оптовой и розничной торговли и производства потребительских товаров существенной статьей расходов и обусловлены особенностями деятельности таких компаний. В частности, утрата потребительских свойств возможна в процессе хранения товаров, переупаковки, предпродажной подготовки, транспортировки и реализации.

Действующая редакция НК РФ не регулирует порядок признания указанных убытков и прямо позволяет относить в состав материальных расходов лишь потери в пределах норм естественной убыли (подп. 2 п. 7 ст. 254 НК РФ) и технологические потери при производстве и (или) транспортировке (подп. 3 п. 7 ст. 254 НК РФ). Очевидно, что данные положения не применимы к убыткам, возникающим в результате боя, лома и порчи товаров. Более того, потери в пределах норм естественной убыли и технологические потери, как правило, не являются существенной статьей расходов торговых компаний и компаний, осуществляющих производство потребительских товаров, в то вре-

мя как убытки, вызванные утратой потребительских свойств, представляют собой существенную часть расходов.

При этом убытки, возникающие в связи с утратой товарами товарного вида или их порчей, безусловно, соответствуют принципам, заложенным ст. 252 НК РФ для признания расходов, поскольку связаны с осуществляемой деятельностью, направленной на извлечение дохода, и могут быть подтверждены документально.

Учитывая изложенное, необходимо дополнить п. 1 ст. 264 НК РФ положениями, позволяющими включать расходы (убытки) от утраты товарами товарного вида и потребительских свойств в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

Аналогично необходимо дополнить п. 1 ст. 264 НК РФ положениями, прямо предусматривающими включение в состав прочих расходов расходы на утилизацию утративших потребительские свойства товаров.

Основанием для признания таких расходов для целей налогообложения должно служить наличие актов налогоплательщика, утвержденных руководителем или уполномоченным им лицом.

При выполнении работ по утилизации утративших потребительские свойства товаров основанием может служить также акт выполнения работ по утилизации, в случае если в соответствии с законодательством утилизация осуществляется специализированной организацией.

3. Убытки предприятий торговли в результате хищений, факт которых подтвержден

Содержащееся в НК РФ положение (подп. 5 п. 2 ст. 265 НК РФ) предусматривает включение в состав внереализационных расходов расходы в виде недостачи материальных ценностей в производстве и на складах, на предприятиях торговли в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены.

При этом факт отсутствия виновных лиц должен в этом случае быть документально подтвержден уполномоченным органом государственной власти (внутренних дел). В результате возникает ситуация, при которой могут быть выявлены и подтверждены хищения, установлены виновные лица, и налогоплательщик может рассчитывать на получение компенсации понесенных убытков. Однако период времени с момента выявления факта хищения до момента вступления в законную силу решения или определения суда, которым установлена величина убытков, подлежащая компенсации виновным лицом, очень длительный. При этом величина компенсируемого налогоплательщику убытка может оказаться меньше, чем величина убытка по данным налогового учета налогоплательщика. Кроме того, подозреваемое в хищении лицо может быть оправдано. Таким образом, налогоплательщики лишены возможности своевременно и достоверно определять величину расходов для целей налогообложения.

Решением в данной ситуации может быть подход, при котором при выявлении убытков от хищений налогоплательщик вправе признать внереализационный расход, а в случае, если его величина будет впоследствии компенсирована виновным лицом, – внереализационный доход на сумму, соответствующую величине компенсированного убытка. Использование этого подхода позволит также адекватно сформировать величину убытка в

ситуации, если виновное лицо на основании вступившего в силу решения или определения суда будет обязано компенсировать лишь часть понесенных убытков.

Для реализации предложенного подхода целесообразно принять следующие поправки к НК РФ:

1. Включить в п. 2 ст. 265 НК РФ дополнительный подпункт 5.1, предусматривающий отнесение убытков от хищений, факт которых установлен, в состав внереализационных расходов в следующей редакции:

«5.1) убытки в результате хищений, факт которых подтвержден соответствующим постановлением уполномоченного органа государственной власти о возбуждении уголовного дела»;

2. Включить в п. 7 ст. 272 НК РФ подпункт 12 в следующей редакции:

«12) дата вынесения органами внутренних дел постановления о возбуждении уголовного дела в связи с установлением факта хищения материальных ценностей»;

3. Включить в ст. 250 НК РФ п. 22, предусматривающий, что если виновные лица будут установлены, компенсируемые ими суммы подлежат включению в состав внереализационных доходов, учитываемых при налогообложении прибыли. Изложить пункт 22 в следующей редакции:

«22) в виде сумм убытков, компенсированных или подлежащих компенсации установленными виновными лицами, величина которых подтверждена вступившим в законную силу решением или определением суда или признана виновными лицами»;

4. Включить в п. 4 ст. 271 НК РФ подпункт 11 в следующей редакции:

«11) дата вступления в законную силу решения или определения суда, дата признания виновными лицами или дата фактического внесения денежных средств для расходов, указанных в п. 22 ст. 250 настоящего Кодекса».

4. Убытки в виде выявленной в ходе инвентаризации недостачи материальных ценностей

Для предприятий оптовой и розничной торговли и производства потребительских товаров недостачи товаров и хищения, по которым виновные лица не установлены, составляют существенную статью расходов.

Как отмечалось выше, имеющееся в настоящее время в НК РФ положение, регулирующее порядок признания подобных убытков, четко увязывает возможность признания убытков с получением документов от органов МВД (подп. 5 п. 2 ст. 265): «расходы в виде недостачи материальных ценностей в производстве и на складах, на предприятиях торговли в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены. В данных случаях факт отсутствия виновных лиц должен быть документально подтвержден уполномоченным органом государственной власти».

Очевидно, что законодатель, внося вышеприведенную формулировку в НК РФ, исходил из того, что расходом налогоплательщика для целей налогообложения может быть признана лишь некомпенсированная виновниками величина понесенных убытков. На практике же наличие данной формулировки приводит к невозможности признания убытков для целей налогообложения в ситуации, когда органами внутренних дел выносится постановление об отказе в возбуждении уголовного дела.

Также виновные лица могут быть выявлены позже или не выявлены вовсе, однако налогоплательщик и в этом случае не имеет оснований для признания соответствующих убытков. Для устранения данной коллизии, а также для сохранения единообразного подхода по различным сферам торговой деятельности предлагается изложить подп. 5 п. 2 ст. 265 НК РФ в следующей редакции:

«убытки в виде недостачи материальных ценностей, выявленной в ходе инвентаризации в процессе производства, хранения на складе, а также в торговых залах предприятий розничной торговли. Факт недостачи должен быть подтвержден актом инвентаризационной комиссии или другим документом, оформленным в соответствии с действующим законодательством, утвержденным руководителем организации или уполномоченным им лицом. Убытки, указанные в настоящем подпункте, включаются в состав внереализационных расходов налогоплательщика в размере, не превышающем 1% от величины дохода от реализации за отчетный (налоговый) период».

Раздел 13. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ НИОКР В 2012 ГОДУ

Федеральным законом от 07.06.2011 № 132-ФЗ (далее – Федеральный закон № 132-ФЗ) изменен порядок учета расходов на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки (НИОКР). Новая статья Налогового кодекса, посвященная этой теме, порадует многих: даны конкретные формулировки самих расходов, границ их допустимых размеров и многое другое, о чем будет описано в статье.

Нововведения, вступающие в силу с 2012 года, касаются:

- терминологии расходов на НИОКР для целей налогового учета;
- порядка признания расходов при расчете налоговой базы по налогу на прибыль;
- перечня расходов, которые следует включать в состав расходов на НИОКР;
- методологии учета расходов на НИОКР, которые можно включать в состав прочих расходов в размере фактических затрат с коэффициентом 1,5;
- принципов формирования резерва предстоящих расходов на НИОКР;
- особенностей ведения налогового учета расходов на НИОКР.

Как видно из представленного выше перечня, указано все, что может быть важным и интересным в отношении НИОКР, кроме учета в переходный период, касающегося тех предприятий, которые осуществляют НИОКР уже сейчас. Поэтому предприятиям придется позаботиться о выработке своего подхода в отношении прошлых затрат по НИОКР в этот период для отражения в своей учетной политике заранее. Тем более что различий, пусть даже большей частью положительных, в действующем порядке и в будущем введено достаточно много.

Итак, в соответствии с новой редакцией ст. 262 Налогового кодекса РФ, измененной Федеральным законом № 132-ФЗ, с 2012 г. в целях налогового учета расходами на НИОКР будут признаваться не только *расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки, но и работы по созданию новых или усовершенствованию применяемых технологий, методов организации производства и управления* (п. 1 ст. 262 НК РФ).

Другими словами, расходы на дорогостоящие проекты по управленческому учету, реорганизации компании и т. п., которые всегда рассматривались как одни из самых рискованных, с 2012 г. могут быть отражены в налоговой базе многих компаний на законном основании. Лишь бы формулировка консалтинговых проектов этой тематики совпадала с той, которая дана в п. 1 ст. 262 (см. выше) или подп. 35 п. 1 ст. 264 НК РФ, в котором расходы некапитального характера, связанные с совершенствованием технологии, организации производства и управления, переформулированы в расходы, связанные с внедрением технологий производства, а также методов организации производства и управления.

Вместе с тем желающим отразить расходы по договорам на дорогостоящие управленческие проекты в декларации по прибыли с помощью НИОКР надо иметь в виду, что в соответствии с бухгалтерским законодательством затраты, связанные с совершенствованием технологии и организации произ-

водства, не рассматриваются как расходы на НИОКР (п. 4 ПБУ 17/02). В бухучете затраты на управленческие проекты в любом случае будут учтены в себестоимости. Поэтому разница будет состоять лишь в том, что одни и те же расходы в бухгалтерском и налоговом учете будут учитываться по разным статьям расходов.

Связь результата от НИОКР и их списания

Сегодня основные трудности, которые испытывают бухгалтеры при отражении НИОКР, связаны с точкой отсчета для признания расходов на НИОКР, имеющих положительный результат: вредит и преждевременность, и пропуск даты, периода. Напомним, действующий порядок признания расходов по таким работам в налоговом учете связывается с условием их использования в основной деятельности (п. 2 ст. 262 НК РФ в действующей редакции), что, конечно, требует мощного документального подтверждения: акт, распоряжение, приказ на основании выводов технологов предприятия и т. п. Если все условия выполнены, фактические расходы на НИОКР с положительным результатом учитываются в прочих расходах текущего периода точно так же, как и НИОКР, результат от проведения которых отрицательный: и те, и другие расходы признаются равномерно в течение одного года после завершения работ (или отдельных этапов) и активирования.

С 2012 г. расходы предприятия на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки будут признаваться для целей налогообложения независимо от результата соответствующих научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок (п. 4 ст. 262 НК РФ).

Таблица 1

Условия признания НИОКР в бухгалтерском и налоговом учете в 2011 и 2012 гг.

Условия для признания расходов	Бухгалтерский учет (п. 7 ПБУ 17/02)	Налоговый учет (ст. 262 НК РФ)	
		в 2011 г.	в 2012 г.
1. НИОКР завершены с положительным результатом	Расходы текущего периода (сч. 04, 20, 26, 44), если выполнены условия пп. 3.1–3.4 табл. 1	Фактор учитывается наряду с актом и доходами в будущем (пп. 3.2 и 3.3 табл. 1)	Фактор не учитывается
		Прочие расходы	
2. НИОКР завершены с отрицательным результатом	Прочие расходы (Дт 91.2)	Прочие расходы	
3. НИОКР при невыполнении хотя бы одного из следующих условий:	Прочие расходы (Дт 91.2)		
3.1. сумма расхода может быть определена и подтверждена		х	х

3.2. имеется акт приемки 3.3. выполненных работ		Учитывается на- ряду с результа- том (п. 1)	Учитывается как само- стоятельный фактор
3.4. использование результа- тов работ в будущем приведет к получению дохода		Учитывается на- ряду с результа- том (п. 1)	х
3.5. использование результа- тов НИОКР может быть проде- монстрировано		х	х

Кроме различия в некоторых условиях признания расходов в бухгалтерском и налоговом учете, предстоит разобраться и в периодах их признания – теперь в налоговом учете расходы будут признаваться раньше, чем в бухгалтерском:

Таблица 2

Порядок признания расходов	Бухгалтер- ский учет	Налоговый учет	
		в 2011 г.	в 2012 г.
1. НИОКР с положитель- ным результатом	1) Линейно, 2) Пропорцио- нально объему продукции (п. 11 ПБУ 17/02)	В течение 12 месяцев со следующего месяца после их завершения (п. 2 ст. 262 НК РФ)	1) Единовременно после завершения (активирования) ра- бот в целом или отдельных этапов 2) Путем создания резерва расходов на НИОКР (ст. 267.2)
2. НИОКР с отрицатель- ным результатом	Единовремен- но (п. 7 ПБУ 17/02)	В течение 12 месяцев	
3. НИОКР по перечню с коэффициентом 1,5, в т. ч.:	х	Аналогично пунктам 2 и 3	
3.1. с отрицательным результатом	х	Аналогично пунктам 2 и 3	
3.2. при отсутствии отче- та о выполненных НИОКР	х	х	В размере факти- ческих затрат
4. НИОКР, которые пе- реводятся в НМА	х	х	1) Как НМА по пра- вилам главы 25 НК 2) В течение двух лет

Состав расходов на НИОКР и отчетность по ним

В закрытый перечень расходов на НИОКР по п. 2 ст. 262 НК РФ вошли:

1. Амортизация по основным средствам и нематериальным активам, используемым для выполнения научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок;

2. Расходы на оплату труда работников, участвующих в выполнении исследований и (или) разработок;

3. Материальные расходы, непосредственно связанные с выполнением НИОКР;

4. Другие расходы, непосредственно связанные с их выполнением;

5. Работы по договорам на выполнение научно-исследовательских работ, договорам на выполнение опытно-конструкторских и технологических работ (для заказчика научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок);

6. Отчисления на формирование фондов поддержки научной, научно-технической и инновационной деятельности, созданных в соответствии с Федеральным законом «О науке и государственной научно-технической политике».

Все вышеперечисленные расходы за исключением расходов по п. 5 имеют лимиты или ограничения, которые однозначно увеличат трудозатраты на тех предприятиях, где по состоянию на 31.12.2011 ожидаются остатки расходов на НИОКР. Как с ними поступить: корректировать при списании в 2012 г. с учетом новых ограничений или списывать в размере осуществленных фактических затрат? Именно такой выбор предстоит сделать в отношении всех проектов по НИОКР, кроме работ, выполняемых по перечню, предусмотренному Постановлением Правительства России от 24.12.2008 № 988 (далее – НИОКР по перечню), начатым до 01.01.2012 и имеющим отрицательный результат: они могут быть включены в состав прочих расходов в том отчетном периоде, в котором были осуществлены, в размере фактических затрат с К = 1,5 (п. 11 ст. 262 НК РФ).

Переходящие остатки по «обычным» НИОКР предприятия могут учитывать:

– также в прежнем порядке (см. Письмо Минфина России от 17.08.2011 № 03-03-06/1/495);

– часть расходов (сами остатки) отражать по старым правилам, а часть – по новым;

– все расходы на НИОКР, произведенные до 01.01.2012 по проектам, завершаемым в 2012 г., привести в полное соответствие с новой классификацией расходов и требованиями.

Напомним, в бухгалтерском учете также имеется перечень расходов на НИОКР, установленный в п. 9 ПБУ 17/02. Различия с налоговым учетом есть. И они состоят в следующем:

Таблица 3

№	Вид расходов	Бухгалтерский учет (п. 9 ПБУ 17/02)	Налоговый учет (новая редакция ст. 262 НК РФ)
1	Амортизация по основным средствам и нематериальным активам, используемым для выполнения НИОКР	Принимаются без ограничений	1) Из состава ОС исключаются здания и сооружения; 2) Амортизация берется только за полные календарные месяцы задействования (подп. 1 п. 2 ст. 262 НК РФ)

2	Затраты на заработную плату и другие выплаты работникам, выполняющим НИОКР	Включаются все выплаты	Включаются лишь выплаты: 1) по пп. 1, 3, 16, 21 ст. 255 НК РФ; 2) за период участия в НИОКР (подп. 2 п. 2 ст. 262 НК РФ)
3	Отчисления на социальные нужды (страховые взносы)	Принимаются без ограничений	Не поименованы
4	Материальные расходы	МПЗ, спецоборудование, специальная оснастка, затраты на содержание и эксплуатацию оборудования для НИОКР	Расходные материалы и энергия только по подп. 1-3, 5 п. 1 ст. 254 НК РФ (подп. 3 п. 2 ст. 262 НК РФ)
5	Прочие расходы, непосредственно связанные с выполнением НИОКР	Принимаются без ограничений	Не более 75% от ФОТ по НИОКР (подп. 4 п. 2 ст. 262 НК РФ)
6	Общехозяйственные расходы – в случае, если они непосредственно связаны с выполнением НИОКР	Принимаются без ограничений	Не поименованы
7	Отчисления на формирование фондов поддержки НИОКР	Могут быть включены полностью	В сумме не более 1,5% доходов от реализации по ст. 249 НК РФ

Обобщим выводы по записям в третьей графе табл. 3:

1. Расходы, не предусмотренные для выбора, по новой редакции ст. 262 (строки 1, 2, 4) отражаются как косвенные расходы (подп. 1 ст. 318 НК РФ);

2. Не поименованные в новой редакции 262-й статьи расходы (строки 3 и 6) как расходы, связанные с производством и реализацией, могут быть включены в состав прочих расходов (подп. 1, 12, 24-26, ..., 49 п. 1 ст. 264);

3. Сверхнормативные расходы (строки 5 и 7) не подлежат включению в налоговую базу по налогу на прибыль (пп. 45 и 49 ст. 270 НК РФ).

Федеральным законом № 132-ФЗ изменено и документальное обеспечение налогового учета и отчетности по НИОКР. Это зафиксировано в новой ст. 332.1 НК РФ, где раскрывается порядок налогового учета расходов на НИОКР в налоговых регистрах, в которых должна содержаться информация о суммах расходов на НИОКР:

- с учетом группировки по видам работ (договорам);
- по статьям расходов по каждому виду разработок, выполняемых собственными силами;
- осуществленных в отчетном (налоговом) периоде в форме отчислений на формирование фондов;
- осуществленных в отчетном (налоговом) периоде за счет резерва предстоящих расходов на НИОКР;
- давших положительный результат и не давших положительного результата, включенных в состав прочих расходов отчетного (налогового) пе-

риода, в том числе по расходам, включенным в базу с применением коэффициента 1,5.

Кроме этого в п. 8 ст. 262 НК РФ предприятия, выполняющие НИОКР по Перечню, в год завершения НИОКР вместе с декларацией по налогу на прибыль должны представлять отчет о выполненных научных исследованиях и разработках (или их этапах) в отношении каждого такого исследования и разработки.

В случае непредставления отчета расходы по НИОКР принимаются в составе прочих расходов с коэффициентом 1,0. Новый порядок не относится к расходам по НИОКР, которые были начаты до 2012 г. и уже учитывались с коэффициентом 1,5 (они отражаются по старым правилам: без отчетов и экспертиз).

Амортизационные отчисления

Ввиду того, что из состава амортизационных расходов на НИОКР исключаются суммы амортизации по зданиям и сооружениям, задействованных при выполнении научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок, предприятиям, выполняющим НИОКР и использующим метод начисления, все расходы придется определять с учетом положений ст. 318 и 262 НК РФ. В результате в учете появятся:

1. *Прямые расходы в виде сумм начисленной амортизации по основным средствам*, используемым при производстве товаров, работ, услуг по п. 1 ст. 318 НК РФ;

2. *Расходы в виде сумм начисленной амортизации по оборудованию и НМА*, используемых в осуществлении НИОКР, учитываемые в составе расходов на НИОКР по ст. 262 НК РФ;

3. *Косвенные расходы в виде сумм начисленной амортизации:*

– по основным средствам, используемым во вспомогательных, управленческих целях, если они определены в учетной политике конкретной организации;

– по зданиям и сооружениям, где проводились НИОКР.

При такой классификации в отношении последнего вида расходов могут возникнуть некоторые затруднения. Так, на практике здание (сооружение) может использоваться в основной деятельности и в НИОКР одновременно. Тогда вариантов разделения амортизационных отчислений между видами деятельности может быть несколько.

Вторым серьезным новшеством в отношении учета расходов в виде амортизации по НИОКР является *период задействования амортизируемого имущества в научной деятельности*.

Как известно, сама амортизация начинает отражаться с месяца, следующего за месяцем принятия (оприходования, постановки на учет и т. д.) объекта, а амортизационные отчисления за первые дни (неполный месяц) нахождения объекта на предприятии засчитываются в последнем месяце амортизации данного объекта.

В случае с НИОКР законодатель, по сути, пошел аналогичным путем.

В случае, если на НИОКР по их завершении оформляются исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности, то они признаются нематериальными активами (п. 3 ст. 257 НК РФ).

По новой трактовке ст. 262 Налогового кодекса РФ при списании стоимости НМА, полученных в результате проведения НИОКР, на расходы текущего периода предприятие может (п. 9 ст. 262 НК РФ):

1. Зафиксировать наличие НМА по нулевой стоимости, если к моменту оформления НМА расходы на НИОКР списаны сразу после закрытия этапов НИОКР или через резерв предстоящих расходов на НИОКР, созданный под этот конкретный проект;

2. Амортизировать их в обычном для НМА порядке. Для этого определяется срок полезного использования исходя из срока действия патента, свидетельства и (или) из других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности в соответствии с законодательством или применимым законодательством иностранного государства, а по некоторым НМА – на собственное усмотрение, но не менее двух лет (п. 2 ст. 258 НК РФ) и полезного срока использования нематериальных активов, обусловленного производственной программой или маркетинговой политикой.

По тем нематериальным активам, по которым срок полезного использования объекта нематериальных активов определить невозможно, нормы амортизации устанавливаются в расчете на 10 лет.

После определения срока необходимо определиться с выбором между линейным или нелинейным методом амортизации;

3. Учитывать в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в течение двух лет, как и нематериальные активы, указанные в подп. 1–3, 5, 6 абз. 3 п. 3 ст. 257 НК РФ.

В случае, если на момент оформления НМА расходы на НИОКР все-таки имеются, то предприятие делает выбор между вторым и третьим вариантом.

Последний вариант по срокам списания и простоте подхода, очевидно, имеет больше преимуществ перед вторым.

Вообще наличие такого количества вариантов списания НМА, полученных в результате проведения НИОКР, с одной стороны, конечно, радует. Единственное неудобство: такие НМА «от НИОКР» все равно придется учитывать отдельно от обычных НМА, т. к. Федеральным законом № 132-ФЗ предусмотрено, что в случае реализации нематериального актива, полученного в результате осуществления расходов на НИОКР по перечню научных работ, установленному Правительством РФ (Постановление Правительства России от 24.12.2008 № 988), с убытком, последний не учитывается для целей налогообложения.

Таким образом, при наличии НИОКР, расходы по которым списываются по факту (по ним убыток принимается в обычном порядке) и с коэффициентом 1,5 (убыток вообще не принимается), для исключения путаницы с убытком от их реализации придется организовать соответствующий учет в налоговых регистрах. Например, в следующем виде:

Налоговый регистр по расчету финансового результата от реализации нематериального актива, полученного в результате проведения НИОКР
за _____ 2012 года
квартал

№	Показатели	НМА, на которые будут получены исключительные права		НМА, на которые не предполагается получение исключительных прав
		обычные	по перечню правительства	
1	Доходы			
2	Расходы (по статьям)	Сумма выделенных строк		
		по факту	увеличены в 1,5	по факту
3	Финансовый результат	стр. 1-2	стр. 1-2	стр. 1-2
4	Если стр. 2 > стр. 1, результат учитывается:	из стр. 3	из стр. 3	из стр. 3
4.1.	в прочих расходах			
4.2.	в составе не принимаемых расходов	х		х

Расходы на оплату труда

Из выплат, которые перечислены в ст. 255 НК РФ, в состав сумм расходов на оплату труда работников, участвующих в выполнении НИОКР, по новой редакции ст. 262 НК РФ включается лишь часть, а именно:

1. Суммы, начисляемые по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расценкам в соответствии с принятыми в организации формами и системами оплаты труда (п. 1 ст. 255 НК РФ);

2. Начисления стимулирующего и (или) компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда: надбавки к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, работу в многосменном режиме, за совмещение профессий, за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда, за сверхурочную работу и работу в выходные и праздничные дни, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации (п. 3 ст. 255 НК РФ);

3. Суммы платежей (взносов) работодателей по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу работников со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами), имеющими лицензии. При этом сумма взносов не может быть выше 12% от суммы расходов на оплату труда соответствующего отчетного (налогового) периода (п. 16 ст. 255 НК РФ);

4. Суммы платежей (взносов) работодателей по договорам добровольного медицинского страхования. Эти суммы включаются в состав расходов в размере, не превышающем 6% от суммы расходов на оплату труда (п. 16 ст. 255 НК РФ);

5. Взносы по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим выплаты исключительно в случаях смерти и (или) причинения вре-

да здоровью застрахованного лица. Их размер ограничен 15 000 рублей (п. 16 ст. 255 НК РФ);

6. Расходы по договорам возмездного оказания услуг с внештатными работниками (п. 21 ст. 255 НК РФ).

Таким образом, в состав расходов на НИОКР не войдут премии, отпускные, надбавки за непрерывный стаж работы в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, тринадцатая зарплата и другие распространенные выплаты.

Учитывая то, что помимо этого с 2012 г. в случае, если работники, задействованные в проведении НИОКР, в период их выполнения могут привлекаться для осуществления деятельности предприятия, не связанной с выполнением НИОКР, в качестве расходов на НИОКР признаются только фактически затраченные на НИОКР часы, то налоговый регистр по расходам на оплату труда придется пересмотреть, так же как и регистр по амортизации. При этом предстоит изменение и учета кадровика по часам, потраченным на научные и ненаучные виды деятельности, и расчетчика – по видам выплат, включаемых в состав расходов на НИОКР.

В новой редакции п. 2 ст. 262 НК РФ страховые взносы не поименованы. Поэтому они могут быть списаны одним из двух способов: одновременно в составе косвенных расходов, не увеличивая сумму расходов на НИОКР, или в составе других расходов на НИОКР, но не более 75% от суммы ФОТ на НИОКР (подп. 4 п. 2 ст. 262 НК РФ в новой редакции).

Материальные и прочие расходы

Перечень материальных расходов, предусмотренных для включения в состав расходов по НИОКР, в бухгалтерском и налоговом учете практически одинаковый.

Единственная сложность будет состоять в разделении тех материальных расходов, которые могут относиться одновременно к основной деятельности, связанной с производством товаров (работ, услуг), и к деятельности, связанной с проведением НИОКР. Это придется делать в обязательном порядке, так как в случае списания расходов, например, на электроэнергию, использованную на цели НИОКР, раньше завершения самих работ или их этапов, то будет занижение базы по налогу на прибыль.

К другим расходам, непосредственно связанным с выполнением НИОКР, но не поименованным выше, могут быть отнесены общехозяйственные, управленческие, имеющие отношение к НИОКР, например, канцтовары, стоимость компьютерной техники, расходы на транспорт, используемый для нужд по деятельности НИОКР, командировочные и представительские расходы, расходы на обучение научного персонала и т. п.

Следовательно, по этому виду расходов в бухгалтерском и налоговом учете будут различия лишь в том случае, если расходы для целей налогообложения нормируются.

Резерв по НИОКР

С появлением возможности списать расходы на НИОКР одновременно большинство бухгалтеров будут стремиться именно так и поступить. Однако не стоит забывать, что момент списания не может наступить раньше завершения самих работ или их этапов, а также подписания актов вы-

полненных работ в случае, если эти работы осуществлялись сторонними организациями.

НИОКРы же обычно имеют длительный характер: от нескольких месяцев до нескольких лет. Поэтому Федеральным законом №132-ФЗ и было предусмотрено создание резерва предстоящих расходов на НИОКР (ст. 267.2 НК РФ). За счет резерва произведенные расходы смогут уменьшить налог на прибыль уже в текущем периоде (подп. 39.3 п. 1 ст. 264 НК РФ) с учетом выполнения следующих требований к самому резерву:

1. Наличие разработанных и утвержденных программ проведения научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок;

2. Решение о создании резерва принимается в отношении каждой программы отдельно. Другими словами, резерв можно создать только по одной программе или по всем начатым;

3. Смета на реализацию утвержденной программы проведения НИОКР может включать только затраты, признаваемые расходами на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки в соответствии с подп. 1-5 п. 2 ст. 262 НК РФ. Речь идет, конечно, только о видах, а не суммах затрат;

4. Срок создания резерва – период проведения соответствующих научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок, но не более двух лет;

5. Предельный размер создаваемого резерва не может превышать:

- планируемые расходы (смету) на реализацию утвержденной налогоплательщиком программы проведения научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок;

- 3% от суммы доходов от реализации отчетного (налогового) периода, определяемых в соответствии со ст. 249 НК РФ, уменьшенной на отчисления в научные фонды (подп. 6 п. 2 ст. 262 НК РФ),

6. Фиксирование резерва в учетной политике для целей налогообложения.

Сумма отчислений в резерв включается в состав прочих расходов по состоянию на последнее число отчетного (налогового) периода.

Если сумма созданного резерва окажется меньше суммы фактических расходов на проведение научных программ, разница между указанными суммами учитывается как расходы на НИОКР в соответствии со статьями 262 и 332.1 НК РФ.

Не полностью использованная в течение срока создания резерва сумма резерва подлежит восстановлению в составе внереализационных доходов отчетного (налогового) периода, в котором были произведены соответствующие отчисления в резерв.

Раздел 14. НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ

В случае регистрации головным предприятием (ГП) на территории другого субъекта Российской Федерации или офшорной зоны обособленного подразделения (ОП) без выделения его на отдельный баланс в бюджет данного региона не поступают суммы налога в отношении движимого имущества, используемого обособленным подразделением.

В таблице показан действующий порядок уплаты налогов и представления отчетности согласно нормам НК РФ.

Вопросы уплаты налога на имущество по месту нахождения обособленного подразделения

В соответствии с п. 1 ст. 376 НК РФ налоговая база по налогу на имущество определяется отдельно:

- по имуществу, подлежащему налогообложению по месту нахождения организации;
- по имуществу каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс;
- по каждому объекту недвижимого имущества, находящемуся вне места нахождения организации, обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс;
- по имуществу, облагаемому по разным налоговым ставкам.

Уплачивать налог по месту нахождения обособленного подразделения нужно не во всех случаях. Такая обязанность возникает, только если обособленное подразделение имеет отдельный баланс, на котором учитывается имущество, признаваемое объектом налогообложения (ст. 384 НК РФ). Если в организации несколько обособленных подразделений с отдельным балансом, платить налог нужно по месту нахождения каждого из них. Между тем в НК РФ нет термина «отдельный баланс». Он определяется Минфином России и ФНС России как перечень показателей (активов и обязательств), которые установила головная организация для своих подразделений (письмо Минфина России от 02.06.2005 № 03-06-01-04/273).

С помощью этих показателей отражается имущественное и финансовое положение подразделения для целей формирования бухгалтерской отчетности в целом по организации. Конкретный перечень показателей организация устанавливает самостоятельно. Выделение филиала (представительства) на отдельный баланс определяется учредительными документами (уставом, учредительным договором, положением о филиале). А выделение иного обособленного подразделения и порядок формирования отдельного баланса закрепляются в учетной политике организации.

Платить налог (авансовые платежи) по месту нахождения обособленного подразделения организация должна, только если одновременно выполняются два условия:

- обособленное подразделение выделено на отдельный баланс;
- на отдельном балансе учитывается имущество, признаваемое объектом налогообложения.

В то же время применять данное правило нужно с учетом иных особенностей, установленных НК РФ для некоторых видов имущества.

Прежде всего это касается недвижимости, которая учитывается на отдельном балансе подразделения, но расположена вне места его нахождения. Статья 385 НК РФ предусматривает специальную норму о порядке его налогообложения: налог по таким объектам уплачивается по месту нахождения каждого из них.

Это не является справедливым, т. к. возможность получения бюджетами субъектов Российской Федерации, где расположены филиалы организаций, фактически имеющие значительное имущество (за исключением недвижимого), зависит от воли налогоплательщика. Организует отдельный баланс – будет уплачивать, нет – не будет. Между тем вся нагрузка на инфраструктуру по содержанию этого имущества обеспечивается местными органами власти.

Необходимо установить в НК РФ критерии, при наличии которых налогоплательщик будет обязан учитывать имущество на отдельном балансе: в первую очередь стоимость основных средств и наличие рабочих мест по месту нахождения филиала.

Таблица 1

Порядок уплаты налогов и представления отчетности

Уплата налога		Представление отчетности	
По месту нахождения ГП	По месту нахождения ОП	По месту нахождения ГП	По месту нахождения ОП
Налог на прибыль (пп. 1, 2 ст. 288, пп. 1, 5 ст. 289 НК РФ)			
В федеральный бюджет – по организации в целом. В региональный бюджет – исходя из доли прибыли: ГП и ОП, расположенных на территории того же субъекта РФ, при условии, что в этом субъекте организация перешла на централизованную уплату налога	Только в региональный бюджет, исходя из доли прибыли ОП, расположенных в субъекте РФ по месту нахождения ГП, при условии, что в этом субъекте организация не перешла на централизованную уплату налога, или не на территории субъекта РФ по месту нахождения ГП	Налоговая декларация по налогу на прибыль организаций	
		Представляется по организации в целом	Представляется по операциям ОП, расположенных в субъекте РФ по месту нахождения ГП, при условии, что в этом субъекте организация не перешла на централизованную уплату налога, или не на территории субъекта РФ по месту нахождения ГП
Транспортный налог (уплачивается полностью в региональный бюджет) (ст. 363, 363.1 НК РФ)			
По транспортным средствам, зарегистрированным по месту нахождения ГП	По транспортным средствам, зарегистрированным по месту нахождения ОП (имеющих статус	Представляется по транспортным средствам, зарегистрированным	Представляется по транспортным средствам, зарегистрированным по месту нахождения ОП

	филиала или представительства)	по месту нахождения ГП	
	(п. 17.1 Административного регламента МВД России исполнения государственной функции по регистрации автототранспортных средств и прицепов к ним, утв. приказом МВД России от 24.11.2008 № 1001)		
По автомобилям, поставленным на временный учет в органах ГИБДД, налог уплачивается и отчетность подается по месту постоянной регистрации транспортного средства (п. 1 письма Минфина России от 27.12.2007 № 03-05-06-04/46)			
Налог на имущество (уплачивается полностью в региональный бюджет) (п. 3 ст. 383, ст. 384–386 НК РФ)			
По движимому имуществу ГП и ОП, не имеющих отдельного баланса	По движимому имуществу ОП, выделенных на отдельный баланс	Налоговый расчет по авансовому платежу по налогу на имущество организаций и налоговая декларация по налогу на имущество организаций	
		Представляют-ся: – по движимому имуществу ГП; – по движимому имуществу ОП, не имеющих отдельного балан-са	Представляются по движимому имущест-ву ОП, выделенных на отдельный баланс
При наличии у организации недвижимости налог на имущество нужно платить и отчетность по нему нужно подавать по месту его нахождения, независимо от того, находятся ли там еще и обособленные подразделения			
Земельный налог (полностью зачисляется в муниципальный бюджет) (п. 3 ст. 397, п. 1 ст. 398 НК РФ)			
Земельный налог нужно платить и отчетность по нему нужно подавать по месту нахождения земельного участка, независимо от того, находятся ли там еще и обособленные подразделения			

Дата включения недвижимого имущества в состав основных средств для целей исчисления налога на имущество

Для покупателя объекта недвижимости основной вопрос, возникающий при обложении налогом на имущество, заключается в том, с какого момента недвижимость нужно включать в состав основных средств.

Если руководствоваться положениями по бухгалтерскому учету, конкретный момент включения недвижимости в состав основных средств установить довольно сложно.

Так, в ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утвержденном приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н, приведены лишь условия, при наличии которых актив принимается к учету в качестве ОС. Причем наличие (регистрация) права собственности на объект недвижимости в качестве таких условий не поименовано.

В соответствии с п. 52 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н, по объектам недвижимости, по которым закончены капитальные вложения, амортизация начисляется в общем порядке с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к бухгалтерскому учету. Если права на объекты недвижимости не зарегистрированы в установленном законодательством порядке, они принимаются к бухгалтерскому учету в качестве основных средств с выделением на отдельном субсчете к счету 01.

Отсюда можно сделать вывод: организация должна включить объект недвижимости, по которому закончены капитальные вложения, в состав ОС и начислять по нему налог на имущество, не дожидаясь даты государственной регистрации.

При продаже недвижимого имущества выбывающие объекты должны быть исключены из состава основных средств. С этого момента они прекращают облагаться налогом на имущество. У продавца возникает закономерный вопрос: в какой момент недвижимость необходимо списать с баланса?

По разъяснениям контролирующих органов, сделать это продавец вправе только после регистрации перехода права собственности к покупателю (письма Минфина России от 26.12.2008 № 03-05-05-01/75, от 06.09.2006 № 03-06-01-02/35, от 27.06.2006 № 03-06-01-02/28). Такую позицию ведомство обосновывает нормами ПБУ 9/99 «Доходы организации», утвержденного приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н: продавец не может признать в бухучете доходы от реализации объекта до перехода прав на объект недвижимого имущества.

Таким образом, пока право собственности, зарегистрированное в установленном порядке, не перешло к покупателю, продавец должен уплачивать налог на имущество.

Нередки случаи, особенно в сфере капитального строительства, когда объект недвижимого имущества (созданный самостоятельно либо приобретенный) соответствует критериям, указанным в п. 4 ПБУ 6/01, введен в эксплуатацию и фактически используется в хозяйственной деятельности налогоплательщика, но по тем или иным причинам (часто не зависящим от налогоплательщика) право собственности на него в течение длительного времени не регистрируется. В этих ситуациях мнение финансового ведомства таково: даже при отсутствии государственной регистрации права собственности недвижимость, которая отвечает признакам основного средства и фактически используется, рассматривается в качестве ОС и облагается налогом на имущество.

Данную позицию организации пытались обжаловать. Так, письмо Минфина России от 06.09.2006 № 03-06-01-02/35 стало предметом рассмотрения ВАС РФ. Однако суд поддержал в этом вопросе чиновников. Он указал: отсут-

ствие государственной регистрации права собственности из-за несвоевременного оформления недвижимого имущества в собственность не является основанием для освобождения налогоплательщика от обязанности учета недвижимости в составе основных средств, следовательно, и обложения имуществом налогом (решение ВАС РФ от 17.10.2007 № 8464/07, определение ВАС РФ от 14.02.2008 № 758/08).

Сложившийся в этом вопросе порядок не способствует четкому определению налогоплательщиком момента возникновения налоговых обязательств. И даже способствует уклонению от уплаты налога путем задержки в регистрации права собственности на объект.

В Налоговом кодексе РФ следует сформулировать даты и критерии принятия на учет объектов основных средств (построенных или приобретенных). Определяющим критерием для обязательного зачисления объекта недвижимости в состав основных средств должна быть регистрация права собственности на него. Одновременно налогоплательщику нужно предоставить право учитывать объект в составе ОС, а также списывать с баланса до регистрации права собственности при наличии следующих критериев:

- сформирована первоначальная стоимость объекта;
- объект введен в эксплуатацию (т. е. оформлен соответствующий акт и деятельность на объекте фактически ведется);
- поданы документы (или должны были быть поданы) на государственную регистрацию права собственности.

Спорным является вопрос о порядке формирования первоначальной стоимости ОС, внесенного в уставный (складочный) капитал хозяйственного общества (товарищества). При внесении согласованная учредителями стоимость основного средства может быть ниже суммы его оценки независимым оценщиком.

Ситуация первая: для целей обложения налогом на имущество должна учитываться первоначальная стоимость основных средств в сумме, не ниже суммы оценки вклада независимым оценщиком.

Чиновники ссылаются на установленный в Федеральном законе от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» запрет оценивать имущественный вклад участника ООО выше, чем оценил его независимый оценщик. Однако ограничение установлено лишь на оценку имущества большей стоимости, чем определил независимый оценщик. В связи с этим следует вывод: если согласованная учредителями стоимость вклада в уставный (складочный) капитал организации ниже суммы его оценки независимым оценщиком, ее можно применить для определения первоначальной стоимости имущества.

Ситуация вторая: если согласованная учредителями стоимость основного средства выше суммы его оценки независимым оценщиком. В данном случае для целей бухгалтерского учета должна применяться денежная оценка ОС, переданных в счет вклада в уставный капитал общества, которая согласована всеми его участниками и не превышает оценку, установленную независимым оценщиком. Это предусмотрено п. 2 ст. 15 Закона № 14-ФЗ, п. 3 ст. 34 Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах».

Полагаем, в нормативные акты по бухгалтерскому учету и, может быть, в гл. 30 НК РФ должно быть внесено положение о том, что для целей налогооб-

ложения должна приниматься согласованная участниками стоимость объектов основных средств, равная рыночной стоимости имущества, подтвержденной отчетом оценщика.

Спорным является вопрос, кто платит налог с капитальных вложений в арендованное имущество в виде неотделимых улучшений.

Существует три мнения.

Первый вариант: арендатор должен платить налог на имущество с капитальных вложений до тех пор, пока не передаст их арендодателю. Этой точки зрения придерживается Минфин России, позицию которого в некоторых случаях поддерживают арбитражные суды.

Во *втором случае* считается, что в состав своих основных средств такие капитальные вложения должен включать арендодатель. Ведь только он может быть их собственником. Поэтому платить налог на имущество должен именно он. Этой позиции придерживаются некоторые суды.

По мнению сторонников *третьей позиции*, капитальные вложения в виде неотделимых улучшений в составе основных средств учитывает у себя тот, кто признается собственником этих улучшений по соглашению между арендатором и арендодателем.

Обоснованным считаем второе мнение. Это наиболее соответствует смыслу норм гражданского и бухгалтерского законодательства.

Каковы последствия неправомерного отражения имущества в составе основных средств? Ситуацию можно пояснить на примере уплаты налога на имущество товариществами собственников жилья (ТСЖ). В соответствии со ст. 373 НК РФ плательщиками налога на имущество признаются российские организации. ТСЖ – некоммерческая организация, объединение собственников помещений в многоквартирном доме для совместного управления комплексом недвижимого имущества в нем, обеспечения эксплуатации этого комплекса, владения, пользования и в установленных законодательством пределах распоряжения общим имуществом в многоквартирном доме (п. 1 ст. 135 Жилищного кодекса РФ).

Объектом налогообложения является движимое и недвижимое имущество (в т. ч. переданное во временное владение, пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета (п. 1 ст. 374 НК РФ).

Следуя прямым указаниям закона, ТСЖ должно отражать в бухгалтерском учете принадлежащее ему имущество и уплачивать налог. На практике ситуация складывается таким образом, что товарищества берут на себя излишнюю ответственность, отражая в бухгалтерской отчетности не только свое собственное имущество (которого у ТСЖ может вовсе не быть), но и общее имущество собственников помещений в доме, и даже их жилые и нежилые помещения. Поскольку данные бухгалтерского учета ложатся в основу налоговой отчетности, отражение имущества собственников в отчетности товарищества приводит к излишней налоговой нагрузке на него. Тем не менее даже неправомерное отражение имущества на балансе ТСЖ в составе ОС не влечет обязанности товарищества платить налог на имущество.

Представляется обоснованным ввести в главу 30 НК РФ следующее положение: *неправильное отражение в бухгалтерском учете объектов основ-*

ных средств не влечет обязанность организации по уплате налога на имущество. А ранее уплаченный налог подлежит возврату.

Некоторые положения главы 30 НК РФ требуют уточнений на основе практики применения.

Многие спорные вопросы связаны с необходимостью внесения изменений в подзаконные акты по бухгалтерскому учету, т. к. в соответствии со ст. 374 НК РФ объектом налогообложения является движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета. Возможно, потребуется непосредственное урегулирование ряда положений в НК РФ.

В практике немаловажным является вопрос об определении и признании в бухгалтерском и налоговом учете затрат на модернизацию, реконструкцию, достройку или дооборудование, изменяющие первоначальную стоимость основного средства, и затрат на ремонт основного средства, не увеличивающий его стоимость. Основное отличие ремонта от модернизации (реконструкции, достройки, дооборудования) в учете состоит в том, что в последнем случае свойства объекта совершенствуются. При рассмотрении споров по данному вопросу судебные органы анализируют содержание проведенных работ и их влияние на объект основных средств. Если в результате свойства объекта не улучшились, работы не относятся к модернизации, реконструкции, достройке, дооборудованию и не увеличивают его стоимость. В настоящее время перечень и характеристики работ по модернизации, реконструкции, достройке или дооборудованию регулируются не законами, и даже не на уровне Правительства РФ, а ведомственными актами Госстроя России и Госстроя СССР.

Представляется обоснованным вывести нормативное определение работ и затрат на модернизацию, реконструкцию, достройку или дооборудование на уровень постановления Правительства России.

Есть еще один немаловажный аспект, связанный с налогом на имущество организаций. Федеральным законом от 07.06.2011 № 132-ФЗ с 1 января 2012 г. вводится льгота по налогу на имущество организаций в отношении вновь вводимых объектов, имеющих высокую энергетическую эффективность, в соответствии с перечнем таких объектов, установленным Правительством РФ, или в отношении вновь вводимых объектов, имеющих высокий класс энергетической эффективности, если в отношении них предусмотрено определение классов их энергетической эффективности.

Вместе с тем законопроектом не учитывается, что энергоэффективность ряда уже эксплуатирующихся объектов может быть существенно повышена в результате их модернизации.

Таким образом, организации, уже проводящие мероприятия по модернизации своих объектов, на наш взгляд, необоснованно исключены из числа получателей данной налоговой льготы.

Не вполне обоснованным, по нашему мнению, также является трехлетний срок для применения данной льготы. Полагаем целесообразным увеличить его до пяти лет.

Раздел 15. ВВЕДЕНИЕ НАЛОГА НА НЕДВИЖИМОСТЬ

Цитата из Основных направлений: «В Бюджетном послании Президента Российской Федерации от 29 июня 2010 года «О бюджетной политике в 2011–2013 годах» указывается на необходимость ускорить подготовку введения налога на недвижимость, в том числе формирование соответствующих кадастров, а также разработать систему, позволяющую взимать данный налог исходя из рыночной стоимости облагаемого имущества с необлагаемым минимумом для семей с низкими доходами.

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. Поэтому для реализации этих целей необходимо проведение работ по кадастровой оценке объектов недвижимости и информационному наполнению государственного кадастра недвижимости.

В целях установления общих принципов проведения кадастровой оценки объектов недвижимости и требований к оценщикам, привлекаемым к государственной кадастровой оценке объектов недвижимости, а также определения порядка утверждения результатов кадастровой оценки и досудебного урегулирования споров о результатах проведения государственной кадастровой оценки объектов недвижимости принят Федеральный закон от 22.07.2010 № 167-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» и отдельные законодательные акты Российской Федерации».

В соответствии с Планом реализации мероприятий, обеспечивающих введение на территории Российской Федерации местного налога на недвижимость, для введения налога на недвижимость необходимо завершить в 2012 году проведение работ по массовой оценке объектов капитального строительства.

В настоящее время основные элементы налогообложения по налогу на недвижимость определены. Проводится работа по установлению размеров налоговых вычетов для определения налоговой базы при исчислении налога на недвижимость.

Как показывают предварительные расчеты при определении налоговой базы для исчисления налога на недвижимость, физическим лицам – собственникам жилой недвижимости целесообразно предоставлять стандартные и социальные налоговые вычеты.

Учитывая, что земельный участок и расположенный на нем объект недвижимости являются самостоятельными объектами кадастрового учета, указанный подход следует применить при исчислении налога, в отношении имущества физических лиц, до перехода к единому объекту недвижимости.

С включением в НК РФ 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.

Следует также рассмотреть вопрос о применении порядка, предлагаемого для исчисления налога на недвижимость, к исчислению налога на недвижимое имущество организаций».

Еще в 2004 г. в первом чтении был принят проект федерального закона № 51763-4 «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации».

Местный налог на недвижимость заменит для физических и юридических лиц налоги на имущество физических лиц, имущество организаций и земельный налог в части налогообложения установленных объектов.

Необходимые для введения налога на недвижимость единый кадастр недвижимости, а также оценка налоговой базы на основе рыночной стоимости объектов обеспечат, по мнению авторов законопроекта, прозрачность и возможность управления развитием недвижимости в жилищной сфере со стороны органов местного самоуправления. Введение местного налога на недвижимость позволит увязать цели развития и застройки поселений, обеспечивая согласование интересов органов местного самоуправления, застройщиков, собственников жилья и остального населения.

В частности, законопроект устанавливает, что *объектом налогообложения* является:

- недвижимость жилого назначения (дома, квартиры, другие жилые помещения, дачи);
- гаражи, находящиеся в собственности физических лиц, гаражных и гаражно-строительных кооперативов, товариществ собственников жилья и других объединений собственников жилья;
- земельные участки, где расположены данные объекты или которые предоставлены для их строительства.

Плательщиками налога выступают физические и юридические лица, являющиеся собственниками недвижимого имущества. В случае, когда земельный участок находится на праве аренды, налогом на недвижимость облагаются здания (помещения) жилого назначения, а за пользование землей уплачивается арендная плата.

Налоговая база устанавливается на основе оценки стоимости недвижимости для целей налогообложения с использованием понижающего коэффициента 0,8.

Законопроектом устанавливается *размер налогового вычета* для налогоплательщиков – физических лиц, являющихся собственниками жилья. Размер налогового вычета определяется исходя из необлагаемой нормы и количества членов семьи, проживающих совместно с налогоплательщиком. Законопроектом устанавливается минимальная не облагаемая налогом норма в размере средней в данном муниципальном образовании стоимости 5 кв. м общей площади жилья, которая может быть увеличена решением органов местного самоуправления.

Налоговый вычет применяется при исчислении налоговой базы объекта жилищного фонда, находящегося по месту жительства физического лица – налогоплательщика.

Ставка налога устанавливается представительными органами местного самоуправления в пределах от 0,1 до 1%, единая в пределах данной территории для физических и юридических лиц.

Кроме того, устанавливаются общие принципы оценки недвижимого имущества для целей налогообложения, направленные на приближение оценки недвижимости для целей налогообложения к рыночной стоимости объектов

недвижимости с применением методов массовой оценки на основе анализа рыночных цен.

Порядок проведения оценки устанавливается органами местного самоуправления. Им будут даны в т. ч. учетные характеристики объектов недвижимости, принимаемые во внимание при оценке, форма уведомлений об оценке и порядок взаимодействия с лицами (собственниками недвижимости), а также порядок привлечения на конкурсной основе профессиональных оценщиков для проведения необходимых работ.

Один из вопросов, требующих обсуждения, – о составе налогоплательщиков: должен ли налог на недвижимость включать в себя налоги не только физических (земельный и на имущество), но и юридических лиц?

Налоговые обязательства могут возлагаться на сам объект недвижимости (in rem) либо на налогоплательщика (in personam). От этого выбора зависит весь процесс организации работы системы налогообложения, сбора налога и мер принуждения к его уплате.

Система налогообложения по объекту недвижимости устанавливает налоговые обязательства по стоимости объекта, хотя в качестве налогоплательщика указывается физическое или юридическое лицо. Санкции при неуплате налогов могут предусматривать лишение права пользования услугами, связанными с недвижимостью, удержание имущества за неуплату налога, отказ в кредитовании под залог недвижимого имущества. Тогда и продажи (другие сделки) будут невозможны до исполнения налогового обязательства.

Большое внимание следует уделить подготовке законодательной базы оценки для целей налогообложения, являющейся определяющей характеристикой налога на недвижимое жилое имущество. Налогообложение может осуществляться на основе стоимости объекта недвижимости и на нестоимостной основе.

Налогообложение по стоимости является оптимальным, хотя иногда для определения базы налога используется площадь объекта или его другие физические характеристики. В связи с длительным переходом к введению налога на недвижимость должен обсуждаться вопрос о введении натуральной базы – от метража.

Налогообложение домов и квартир не на базе стоимости, как правило, основано на площади или других качественных характеристиках жилого объекта. Такие налоги имеют существенные преимущества: не зависят от рыночных колебаний цен, их расчет может быть проведен объективно.

У натуральной оценки имеются и недостатки. Во-первых, нестоимостная база не обладает гибкостью, присущей налогообложению недвижимости на основе стоимости, и дает законодателям возможность повышать налоговые ставки в зависимости от собственных финансовых потребностей. Во-вторых, такая база в целом и налоговые оценки отдельных объектов имеют мало общего с реальной платежеспособностью и уровнем доходов налогоплательщиков.

Минфин России считает нецелесообразным вводить в стране налог по специфической ставке в зависимости от количества метров. Следует перейти к налогообложению на основе стоимости, приближенной к рыночной, резко уменьшив при этом ставки налогов. На федеральном уровне предполагается закрепить минимальные и максимальные ставки налога, а муниципалитетам предоставить право самим в этих пределах выбирать ставку, которую они считают приемлемой.

Для налогообложения по стоимости необходимо принять решение об исчислении капитальной стоимости объекта недвижимости либо на основе полной стоимости объекта недвижимости или ее части.

Для определения капитальной стоимости обычно требуется оценка рыночной стоимости, служащей справедливой и объективной базой налога на недвижимость по ее стоимости. Текущая рыночная стоимость является лучшим показателем платежеспособности собственника имущества.

Цены продажи по коммерческим сделкам на открытом рынке служили надежными индикаторами рыночной стоимости для системы налогообложения жилой недвижимости. Но мировой финансовый кризис выявил недостатки в возможностях определения рыночной стоимости.

Резко упало количество сделок на рынке недвижимого имущества. Выявилась большая разница в ценах сделок на сопоставимые объекты. Эти явления сохраняются в течение длительного времени, превышающего несколько налоговых периодов. Эти новые вызовы требуют уточнения подхода к рыночной оценке недвижимости, включая уменьшение сроков переоценки в период кризиса – не один раз за три–пять лет, а с периодичностью в один–два года.

С учетом этих факторов, а также неразвитой системы сбора статистических данных о рынке недвижимости рыночная стоимость пока не может быть определена на основе сделок на открытом рынке. В течение длительного времени рыночная оценка будет производиться оценщиками и уполномоченными государственными органами.

При установлении оценочной стоимости недвижимого имущества обычно используется не индивидуальная оценка каждого отдельного объекта, а систематическая оценка групп объектов недвижимости по состоянию на определенную дату с использованием стандартных процедур и статистического анализа.

В отношении того, какая именно часть стоимости должна являться базой налоговой оценки недвижимого имущества, существуют три основных альтернативных решения: оценка по полной стоимости (полная оценка); оценка по фиксированной части стоимости (единообразная частичная оценка); оценка по переменной части стоимости (дифференцированная частичная оценка).

При применении первого метода осуществляется оценка объектов в целях налогообложения на основе 100% расчетной стоимости. Система налогообложения домов и квартир по полной стоимости является наиболее простой и понятной.

Единообразная частичная оценка предполагает оценку на основе некоторой фиксированной процентной доли первоначальной оценочной стоимости. Такой подход усложняет систему налогообложения и затрудняет ее понимание налогоплательщиками.

Дифференцированная налоговая оценка (на основе переменной части стоимости) – наиболее сложный вариант, применяющийся при налогообложении недвижимости по различным ставкам налога в соответствии с определенной классификацией недвижимости.

Использование дифференцированных ставок для целей обеспечения социальной справедливости, максимизации налоговых поступлений или повышения эффективности налогообложения приводит к желаемым результатам только при хорошо организованной работе по налоговому администрированию в целом, когда налогооблагаемая база правильно определена, расчет стоимости объектов жилой недвижимости проводится достаточно точно, а механизмы принуждения к уплате налога эффективны.

Уровень налогообложения населения необходимо определять с учетом его платежеспособности. Налог на жилые помещения должен не только выполнять фискальную и стимулирующую роль, но и обеспечивать справедливое распределение налогового бремени. На более обеспеченные слои населения следует возлагать более высокую налоговую нагрузку.

Более справедливое распределение налоговой нагрузки достигается в т. ч. за счет предоставления льгот. Льготы предоставляются социально незащищенным налогоплательщикам, либо по типам недвижимости, обеспечивающим осуществление общественно полезных видов деятельности, либо по объектам, находящимся в государственной (муниципальной) собственности, чтобы избежать «перекладывания денег из одного кармана в другой»; возможен и комбинированный способ.

В большинстве развитых стран существует примерно одинаковый перечень льгот, предоставляемых в связи с уплатой налога. Не платят налог государственные учреждения, посольства, предприятия транспорта и связи. Льготным является налогообложение образовательных, религиозных, благотворительных, спортивных организаций, а также организаций по оказанию социальных услуг. Особые льготы повсюду применяются в отношении обложения сельскохозяйственной земли и больниц.

Доходы от налога на недвижимость физических лиц составят значительный источник собственных доходов бюджетов местного самоуправления. Это позволит обеспечить возможность финансирования инфраструктуры и подготовки земельных участков под застройку с участием налогообложения уже построенного жилья.

В основном применяются три основных способа дифференциации эффективных налоговых ставок для разных категорий жилых объектов:

- установление различных ставок в законе;
- применение коэффициентов налоговой оценки стоимости;
- применение системы скидок и исключений при расчете стоимости.

Классификация жилых домов с введением соответствующих дифференцированных налоговых ставок является справедливой. Однако дифференциальным системам налогообложения присущ целый ряд недостатков, включая неизбежную сложность и неравномерность налоговой оценки, относительно высокую вероятность необъективности, частые жалобы со стороны владельцев недвижимости с более высокими ставками налога.

Различают фиксированные и переменные ставки налогообложения недвижимости.

Фиксированная ставка устанавливается непосредственно федеральным законом и (или) органом местного самоуправления. *Переменные ставки* определяются органом местного самоуправления исходя из суммы планируемых расходов и доходов на следующий год с учетом возможных поступлений из других источников. Налог представляет собой остаточную сумму на покрытие бюджетных расходов. Переменная ставка налога определяется путем деления указанного налога на суммарную налогооблагаемую базу в данном поселении.

Установление переменных ставок может привести к неконтролируемому желанию местных самоуправлений покрыть расходы за счет повышения ставки налога на недвижимость, не совершенствуя организацию сбора информации, оценки стоимости недвижимости или систематического полного сбора

налогов и принудительных мер по обеспечению уплаты налога. Это может привести к значительным неправомерностям налоговой оценки и, соответственно, несправедливому налогообложению, а также создать серьезные административные и социальные проблемы.

На наш взгляд, необходимо обсудить и принять решения по вышеуказанным проблемам с учетом следующих предложений по определению налоговой базы налога на недвижимость:

1. Способы рыночной оценки могут быть государственными (уполномоченный государственный орган) и частными (оценщики), в т. ч. для государственного (муниципального) имущества. В перспективе оценка имущества должна быть частной. Государственному органу необходимо предоставить право на перепроверку произведенной оценки. Недостатком государственной кадастровой оценки для целей налогообложения уполномоченным государственным органом является ее нерыночный характер, вызывающий непринятие со стороны значительного числа налогоплательщиков (в случаях завышения стоимости);

2. Возможно использование комбинированной оценки: государственный орган осуществляет для целей налогообложения только оценку государственного (муниципального) имущества. Все остальное имущество оценивают оценщики;

3. При определении стоимости недвижимого имущества использовать не индивидуальную оценку каждого отдельного объекта, а систематическую оценку групп объектов недвижимости по состоянию на определенную дату с использованием стандартных процедур и статистического анализа;

4. В законодательстве сформулировать четкую процедуру информационного взаимодействия между оценщиками, органами кадастрового учета и налоговыми органами. Установить их ответственность за недостаточную работу в этой сфере с учетом негативного опыта по исчислению транспортного налога, вызванного плохим взаимодействием между ГИБДД и налоговыми органами при обновлении баз данных по владельцам транспортных средств;

5. Введение нормативного срока для налогоплательщика и (или) уполномоченного государственного органа для проведения рыночной оценки недвижимости. При этом возможны варианты: если обязанность по оценке возлагается на налогоплательщика, вводится повышенная ставка налога до завершения оценки. Если обязанность по оценке лежит на уполномоченном государственном органе, возможно введение пониженного уровня налогообложения до завершения рыночной оценки;

6. Установление периодичности переоценки объектов недвижимости в течение трех–пяти лет. Следует учесть влияние финансовых кризисов, которые могут развиваться довольно стремительно, когда потребуются уменьшение сроков переоценки. Необходимо помнить, что объекты недвижимости, приобретенные (построенные и купленные) незадолго (в течение одного–двух лет) до (после) начала действия новой главы НК РФ, будут иметь оценку, наиболее приближенную к рыночной. Объекты, приобретенные (построенные и купленные) задолго (более двух лет) до (после) начала действия новой главы НК РФ, будут иметь оценку, наименее приближенную к рыночной;

7. Определение необлагаемого минимума для лиц с определенным уровнем дохода. Поскольку уровень доходов различен в субъектах Российской Федерации, это различие должно быть учтено при установлении налога;

8. Определение льгот для социально незащищенных лиц и по социально значимым объектам недвижимого имущества.

Проблемы налогообложения при осуществлении сделок с недвижимостью*

Вопросы, связанные с налогом на добавленную стоимость

В периоде подписания сторонами акта о передаче недвижимости обязанность начисления НДС не возникает. Дело в том, что в данном случае:

- не работает общее правило о том, что моментом определения налоговой базы по НДС является наиболее ранняя из дат – день оплаты или день отгрузки (п. 1 ст. 167 НК РФ);

- используется п. 3 ст. 167 НК РФ, согласно которому если товар не отгружается и не транспортируется, но происходит передача права собственности на этот товар, то такая передача права собственности в целях применения главы 21 НК РФ приравнивается к его отгрузке.

Иными словами, в отношении недвижимости под отгрузкой понимается передача права собственности, которая на основании ст. 551 ГК РФ подлежит государственной регистрации. Поэтому обязанность начисления НДС возникает у продавца на день государственной регистрации перехода права собственности.

Данный вывод поддерживает Минфин. Так, в Письме от 22 июля 2008 г. № 03-07-11/261 сообщается, что при реализации объектов недвижимости счета-фактуры следует выставлять не позднее пяти календарных дней, считая со дня передачи права собственности (даты государственной регистрации права собственности). В этом же Письме отмечается, что счета-фактуры, выставленные до государственной регистрации перехода права собственности, не дают покупателю права на вычет НДС. Следуя этим разъяснениям, налоговые органы при проведении проверок повсеместно отказывают покупателям недвижимости в праве на вычет сумм «входного» налога в случае, если счет-фактура датирован ранее момента внесения записи в госреестр прав.

Однако в арбитражной практике имеются многочисленные примеры в пользу налогоплательщиков, когда судьи признавали, что начисленный (в периоде передачи объекта по акту) продавцом НДС покупатель может предъявить к вычету, не дожидаясь госрегистрации (Постановления ФАС МО от 03.07.2008 № КА-А40/5771-08, ФАС СКО от 10.05.2007 № Ф08-2242/2007-1084А (с учетом Определения ВАС РФ от 13.08.2007 № 9901/07), ФАС ВСО от 01.11.2007 № А33-949/07-Ф02-8338/07, ФАС ПО от 29.01.2009 № А65-4857/2008, от 25.11.2008 № А55-5312/08, ФАС УО от 16.01.2007 № Ф09-11784/06-С2 и т. д.). В частности, арбитры ФАС ПО в Постановлении от 29 января 2009 г. № А65-4857/2008 указали: факт государственной регистрации не имеет значения для целей налогообложения и не влияет на предоставление вычета налогоплательщику. Получение вычета по НДС не увязывается законодателем с какими-либо иными обстоятельствами. В том числе не является основанием для отказа в применении вычета по НДС факт государственной регистрации права собственности на реализуемые объекты недвижимого имущества.

* Материал подготовлен совместно с Волгоградской ТПП.

В подавляющем большинстве случаев договор купли-продажи недвижимости предусматривает обязанность покупателя перечислить продавцу предоплату. Возникает ли у продавца обязанность начисления НДС при получении этих денег? Единства мнений при ответе на этот вопрос не наблюдается. Главное финансовое ведомство и налоговые инспекторы отвечают на него положительно (Письмо Минфина России от 26.10.2004 № 03-03-01-04/185). Однако некоторые суды придерживаются противоположной точки зрения [Постановления ФАС ВВО от 08.07.2009 № А79-3483/2008 (с учетом Определения ВАС РФ от 22.01.2010 № ВАС-14351/09 об отказе в передаче данного дела в Президиум ВАС для пересмотра в порядке надзора), ФАС ЗСО от 15.12.2008 № Ф04-7695/2008 (17399-А45-25)].

Арбитры отмечают, что авансы по договорам купли-продажи недвижимости не подлежат обложению НДС, так как недвижимое имущество не может быть предметом поставки (см. формулировку п. 1 ст. 154 НК РФ), и положения п. 1 ст. 167 НК РФ в отношении недвижимости не применяются (о чем прямо сказано в данном пункте), а специальная норма п. 3 ст. 167 НК РФ устанавливает обязанность начисления налога только после передачи права собственности на объект. Вместе с тем при решении вопроса о периоде начисления НДС продавцу следует учитывать интересы покупателя, который заинтересован в получении «авансового» счета-фактуры и применении вычета НДС с суммы, перечисленной по договору предварительной оплаты.

Налог на прибыль. Особенности учета доходов продавцом недвижимости

Решая вопрос о том, в какой момент продавец, применяющий метод начисления, должен отразить в налоговом учете доходы при купле-продаже недвижимости, бухгалтер будет руководствоваться п. 1 ст. 249, п. 1 ст. 39, пп. 1 и 3 ст. 271 НК РФ. На основании данных норм операцию в налоговом учете необходимо отразить в периоде передачи права собственности покупателю, то есть на дату госрегистрации права. Таким образом, момент отражения операции в целях начисления НДС и налога на прибыль совпадает. Однако Минфин считает, что данный общий порядок признания доходов в случае купли-продажи недвижимости не применяется. Позиция министерства по вопросу о том, в какой момент продавец, применяющий метод начисления, должен отразить в налоговом учете доходы и расходы при купле-продаже недвижимости, представлена в Письме от 28 апреля 2010 г. № 03-03-06/1/301. В документе сообщается следующее.

В целях налогообложения прибыли согласно ст. 271 НК РФ датой получения дохода признается дата реализации товаров независимо от фактического поступления денежных средств. Реализацией товаров является передача на возмездной основе права собственности на товары. Согласно ст. 425 ГК РФ договор вступает в силу и становится обязательным для сторон с момента его заключения. В соответствии с п. 2 ст. 223 ГК РФ в случаях, когда отчуждение имущества подлежит государственной регистрации, право собственности у приобретателя возникает с момента такой регистрации. В силу ст. 551 ГК РФ договор купли-продажи недвижимого имущества подлежит государственной регистрации, однако отсутствие таковой не является основанием для признания недействительным договора продажи недвижимости. Таким образом, у организации – продавца недвижимого имущества обязанность по уплате налога на прибыль

возникает с момента передачи объекта недвижимости покупателю по акту (накладной) приемки-передачи основных средств и подачи документов на государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним.

По мнению Минфина, установленный главой 25 НК РФ общий порядок признания доходов от реализации в случае купли-продажи недвижимости не применяется.

Аналогичная точка зрения была выражена финансистами в Письмах от 15.10.2009 № 03-03-06/4/87, от 08.11.2006 № 03-03-04/1/733, от 03.07.2006 № 03-03-04/1/554, причем чиновники подчеркивали, что в целях отражения доходов дата государственной регистрации не имеет значения.

Мнение Минфина периодически менялось. В Письме от 26.10.2005 № 03-03-04/1/301 сообщалось, что у организации – продавца недвижимого имущества возникает обязанность по уплате налога на прибыль организаций с момента передачи объекта недвижимости покупателю по акту (накладной) приемки-передачи основных средств, вне зависимости от даты государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним.

В отношении договоров купли-продажи квартир в Письме от 28.09.2006 № 07-05-06/241 чиновники указали, что доходы признаются для целей налогообложения прибыли на дату перехода прав собственности на объект, то есть на дату государственной регистрации прав собственности покупателя на квартиру.

К сожалению, арбитражная практика также не выработала единой позиции по данной проблеме. По мнению некоторых судей, доход от продажи объектов недвижимости при методе начисления признается таковым на дату государственной регистрации права собственности покупателя на это имущество (Постановления ФАС ПО от 22.07.2008 № А65-26844/07, ФАС ЗСО от 05.09.2007 № Ф04-5962/2007 (37734-А45-40) и др.). При этом арбитры ФАС ЗСО посчитали необходимым отметить следующее. На момент подписания акта передачи продавец передает покупателю лишь права владения и пользования имуществом, в то время как содержание права собственности согласно ст. 209 ГК РФ составляет три полномочия – владение, пользование, распоряжение. Таким образом, в налоговом учете доход от продажи объектов недвижимости признается на дату перехода права собственности.

Покупатель недвижимости не вправе распоряжаться полученным им во владение имуществом, поскольку право собственности на это имущество до момента государственной регистрации сохраняется за продавцом (п. 60 Постановления Пленума ВС РФ № 10, Пленума ВАС РФ № 22 от 29.04.2010).

Вместе с тем в Постановлениях ФАС ПО от 22.09.2009 № А65-20719/2008 и ФАС ЦО от 30.01.2007 № А62-2878/06 арбитры согласились с точкой зрения налоговиков о том, что выручку от реализации недвижимости нужно признавать на дату передачи недвижимого имущества по передаточному акту. Свою позицию судьи обосновали тем, что налоговое законодательство и, в частности, глава 25 НК РФ не отсылают к Гражданскому кодексу и никаким иным образом не связывают момент фактической реализации с возникновением у покупателя права собственности на имущество.

Определением ВАС РФ от 22.01.2010 № ВАС-18173/09 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС для пересмотра в порядке надзора.

Раздел 16. УПРАВЛЕНИЕ НАЛОГОВЫМИ РИСКАМИ КОММЕРЧЕСКОГО ПРЕДПРИЯТИЯ*

Выездная налоговая проверка нередко застает организации врасплох. Визиты налоговиков зачастую парализуют рабочий процесс и финансовую стабильность компаний и ставят под угрозу возможность их дальнейшей работы. Однако если оценивать свои налоговые риски по методике проверяющих, то можно обезопасить себя от неприятных неожиданностей. Это позволит пройти выездную налоговую проверку с минимальными потерями или вовсе избежать ее.

Общие выводы

1. При работе любая организация должна стремиться к тому, чтобы соответствовать средним отраслевым показателям, разработанным и применяемым ФНС при оценке налоговых рисков. Рекомендуется, чтобы такие отраслевые показатели компании, как уровень зарплаты, прибыль, торговые и производственные наценки были приблизительно равны нижней границе теоретических показателей ФНС с разбросом $\pm 10\%$.

2. Уровень цен купли-продажи товаров, услуг, сырья, комплектующих и прочих рыночных цен, по которым компания ведет свою деятельность, не должен отклоняться от среднерыночных более чем на 20-25%.

3. При выборе контрагента необходимо проявлять должную осмотрительность, проверяя его на признаки фирм-«однодневок» (требование Министерства финансов РФ, см. Письмо Минфина России от 24.09.2010 № 03-02-07/1).

4. При налоговом планировании руководству предприятия следует избегать незаконных схем и способов оптимизации налогообложения. Существует большое количество легитимных способов сокращения налоговых издержек. Например:

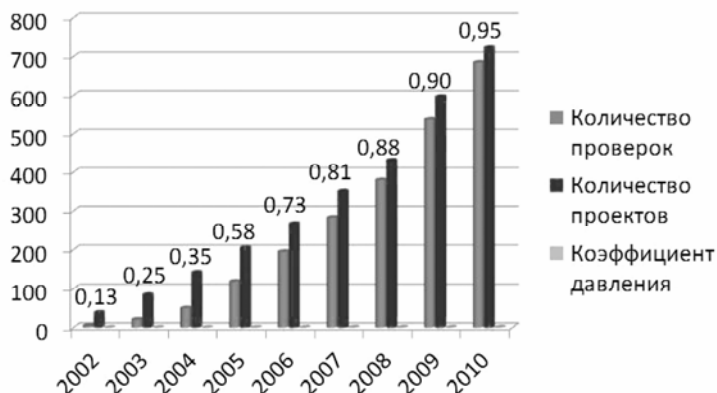
- реорганизация финансовой и юридической структуры бизнеса (создание малых предприятий, ИП и т. д.);
- использование УСН и ЕНВД;
- применение нулевой ставки НДС (оптимальное сочетание импортных и экспортных сделок, товарных и денежных кредитов, освобождение от уплаты НДС по видам деятельности);
- использование льгот по страховым выплатам, связанным с начислением и выплатой зарплат (местные или региональные льготы, связанные с особыми условиями или особым режимом работы предприятия, возврат ранее переплаченных налогов);
- получение налоговых кредитов (рассрочка налоговых выплат, реструктуризация налоговых долгов, зачет налогового долга другими выплатами);
- использование льготных режимов налогообложения: работа в особых экономических зонах, участие в региональных и федеральных программах, предусматривающих налоговые льготы.

* Гагарин П.А. 125 рекомендаций налогоплательщику. – М.: АКГ «Градиент Альфа», 2011. – 58 с.

Налоговое давление выросло в семь раз за восемь лет

Наша аудиторско-консалтинговая группа работает с клиентами из разных секторов экономики, и во всех сферах мы отмечаем резкое увеличение числа выездных налоговых проверок. Статистика – вещь упрямая, и она говорит о том, что административная активность налоговых органов по сравнению с 2002 г. выросла более чем в семь раз. Усовершенствовались и методы их работы, повысилась эффективность.

Налоговое давление на бизнес в России



Как выявляют недобросовестных налогоплательщиков

Характер налоговых проверок сегодня свидетельствует о том, что инспекторы ФНС в меньшей степени вдаются в тонкости бухгалтерского и налогового учета, редко придираются к нарушению Положений бухучета и методологии, а ищут прежде всего недобросовестных контрагентов, то есть компании, имеющие признаки однодневок. Применяя подобный подход, они могут доначислить до 95% всех возможных недоимок, пеней и штрафов.

В июле нынешнего года Центральный банк РФ обнародовал данные скрупулезного исследования. ЦБ РФ проанализировал деятельность двух миллионов российских компаний и обнаружил, что 12% из них (то есть почти 250 тыс.) имеют нулевые налоговые платежи при ненулевом обороте. Но это оптимистичный расклад. По данным Федеральной таможенной службы, около 40% участников внешнеэкономической деятельности имеют признаки фирм-«однодневок». И это только по официальным данным.

Госдума приняла Закон, который вводит уголовную ответственность за создание фирм-«однодневок». И теперь на борьбу с ними мобилизованы все государственные органы.

Налоговые органы считают фирмами-«однодневками» совсем не такие компании, которые в 90-е гг. создавались в самом деле на несколько дней для совершения одной или нескольких мошеннических операций. Сегодня с точки зрения налоговиков фирмой-«однодневкой» может быть компания, которая существует несколько лет.

Сейчас, когда в действиях компаний ищут признаки недобросовестности, в ее сделках – незаконную оптимизацию, а среди партнеров – компании-«однодневки», крайне важно знать, по каким критериям ФНС оценивает эти понятия.

У налоговиков есть ряд методических разработок, созданных в Министерстве финансов и в самой ФНС, которые они используют при работе с налогоплательщиками и определении среди них недобросовестных компаний. Выработано больше 130 критериев, по которым фирма может быть причислена к «однодневкам» и прочим недобросовестным налогоплательщикам. Эти признаки может иметь и вполне законопослушная организация. Поэтому компании признают «однодневкой» не по одному критерию, а по совокупности хотя бы трех из них, являющихся существенными.

Наиболее очевидными признаками фирм-однодневок и прочих недобросовестных налогоплательщиков являются «массовые» генеральный директор, главный бухгалтер и учредитель, работающие в десяти компаниях и более. Их список доступен на сайтах региональных управлений ФНС. Если компания честная, она должна будет обосновать данный факт перед налоговой инспекцией, например, объяснить, что является малым предприятием, возможности платить зарплату главному бухгалтеру нет, поэтому бухучет ведет сторонняя организация. В качестве подтверждения нужно представить договор, данные бухучета, сведения об оплате услуг, телефоны организации, куда бухучет отдан на аутсорсинг, и прочие ее реквизиты.

С недоверием налоговики относятся и к адресам массовой регистрации. Такими адресами считаются те, по которым зарегистрированы 50 и более юридических лиц. Сюда, впрочем, относятся все офисные центры Москвы. Если вы арендуете там помещение, нужно иметь соответствующее гарантийное письмо от арендодателя. Разумеется, настораживает фискалов и низкий уровень уплачиваемых организацией налогов. Суммы уплачиваемых «однодневкой» налогов никогда не превышают одного процента. Компания, которая пропустила через себя сотни миллионов или даже миллиарды рублей и при этом уплачивает всего несколько тысяч рублей налогов, скорее всего, является «однодневкой». По любому виду деятельности это меньше отраслевых показателей в десятки, а иногда и в сотни раз. К отраслевым показателям также относятся суммы оборотов, уровень зарплаты сотрудников, нормы прибыли, рентабельность, торговые и производственные наценки. Средние отраслевые цифры различных секторов экономики есть на сайтах ФНС России и региональных УФНС.

Отсюда возникает вопрос: сколько процентов налогов от своего оборота должна платить компания, чтобы этот признак был исключен? Ориентироваться нужно на отраслевые показатели, не отклоняясь от них более чем на 20%. Сами отраслевые показатели доступны на сайте ФНС России и в других источниках.

Нежелательно совмещение одним человеком должностей генерального директора и учредителя или генерального директора и главного бухгалтера. Нежелательно, если у организации единственный учредитель, являющийся физическим лицом. Это вызывает подозрения, что реальные владельцы (выгодоприобретатели) компании не хотят себя показывать.

Недопустима невыплата зарплаты сотрудникам (данный критерий характерен для любого недобросовестного налогоплательщика, не только «одно-

дневки»). Неладное заподозрят, если при создании организации вносился минимальный уставной капитал или уставной капитал, внесенный не деньгами, а, например, имуществом, не представляющим никакой ценности. Объясняется это легко: на создание компаний, которые будут заниматься незаконной деятельностью, сильно не тратятся.

Зачем нужно изучать устав и договоры

Другим важным признаком, сигнализирующим ФНС о недобросовестности налогоплательщиков, являются типовые текст устава, практически полностью повторяющий «рыбу» устава, которую в качестве примера дают электронные информационно-справочные системы. По закону вы должны попросить у своего контрагента копию устава и сравнить его с этой «рыбой». Если там совпадают абзацы и даже страницы, то сотрудничать с такими партнерами не рекомендуется. Внимательно читайте договоры с контрагентами – это поможет вычислить недобросовестных партнеров. Фирмы-«однодневки», как правило, представляют типовые договоры на одной-двух страничках, зачастую они не содержат существенных условий, таких как «ответственность сторон» и даже «предмет договора». Эти факты влекут за собой риск признания этого договора и всех платежей, связанных с его исполнением, юридически ничтожными. Соответственно, можно представить себе доначисления налога на прибыль и НДС... Особенно если прошло несколько лет и добавились пени...

Также в группе риска несоответствие почтового, юридического и фактического адресов организации, расчетный счет в неблагонадежном банке. Список таких банков, подвергавшихся неоднократным санкциям вроде приостановления или ограничения лицензий, крупных штрафов и лишения должностных лиц права занимать свои должности в течение какого-то времени, есть на сайте Центробанка. Там же есть сведения о банках, вошедших в систему страхования вкладов физических лиц. С теми, которые не вошли в это число, лучше не связываться, счет в таких банках является признаком «однодневки» (есть, правда, небольшая вероятность, что с физическими лицами эти банки попросту не работают). Налоговики считают, что сомнительными услугами такого банка пользуются практически все его клиенты.

Недопустимо, чтобы кредитовые операции по расчетному счету были равны дебетовым. Так как фирмы-«однодневки» работают в условиях повышенного риска блокировки или ареста счетов, те, кто управляет ими, стараются, чтобы деньги там не задерживались более одного дня.

Важной группой признаков недобросовестных налогоплательщиков являются организационные критерии. Это отсутствие объяснений о сотрудничестве с компанией-партнером (отсутствие коммерческих предложений и ответов на них, протоколов переговоров, деловой переписки, в том числе по электронной почте). Если в Западной Европе и США отсутствие этих данных давным-давно является несомненным признаком сотрудничества с офшорами и с компаниями, используемыми для незаконного уменьшения налогообложения, то у нас такой подход появился сравнительно недавно.

Схемы оптимизации налогообложения, которыми нельзя пользоваться

Как правило, в схемах по незаконной оптимизации налогообложения участвуют «однодневки». Некоторые компании наивно полагают, что если в их

схеме нет прямых контактов с такими фиктивными организациями, то и опасности нет. Однако в актах проверок и в судебных определениях с недавних пор присутствует формулировка «Организация схем с использованием «однодневок». То есть налоговики будут смотреть всю цепочку компаний, участвующих в сделке. Перечислим основные незаконные схемы оптимизации налогообложения, которые использовать ни в коем случае нельзя.

1. Посредничество фирмы-«прокладки». Производитель (поставщик) продает товар за 100 руб./шт., а продавец имеет возможность реализовать его за 500 руб./шт. Входная цена у продавца не может быть меньше 450 рублей, поскольку в результате увеличения налогооблагаемой базы бизнес становится нерентабельным. «Однодневки» покупают товар у производителя по 100 рублей и поставляют продавцу за 450 рублей. Чтобы подстраховаться, продавец между собой и «однодневкой» использует фирму-«прокладку», которая покупает товар за 100 рублей и перепродает «однодневке», например, за 400 рублей. Так, 300 рублей с каждой единицы товара выводятся из законного финансового оборота.



2. «Агентская» («комиссионная») схема ухода от налогов. Производитель или поставщик товара продает его за 100 руб./шт. посреднику, заключив договор поставки. Эта компания, в свою очередь,ставляет товар продавцу за 450 руб./шт. по агентскому (комиссионному) договору. В этой схеме посредник не контактирует с «однодневкой» напрямую, хотя «дельту» в размере 350 рублей он выводит из законного финансового оборота. На эту сумму посредник заключает фиктивные договоры на различные услуги (реклама этого товара, маркетинг, страхование, ремонт, транспортное обслуживание), которые платятся «однодневкам».



3. «Вертикальная» комиссионная схема. Компания-принципал дает агенту 101 рубль и поручает ей за 100 рублей купить у поставщика товар и за 450 рублей продать его покупателю, а всю разницу за вычетом одного рубля комиссионных перечислить обратно ей. Принципал, чтобы избежать налоговой ответственности, сотрудничает с компанией-субкомитентом, которая является комитентом для нее. С ней заключается договор субкомиссии. Туда поступает уже 102 рубля. И так далее. Ниже идут уже «однодневки» либо офшорные компании, не имеющие денежного оборота.



4. Схема оптимизации таможенных платежей и налогов при импорте и экспорте. Европейский поставщик продает товар за 100 евро/шт., а продавец реализовывает его в России по розничной цене 500 евро/шт. Российская компания платит посреднику аванс 450 евро. Она сотрудничает с компанией-импортером, которая в свою очередь за 110 евро/шт. заключает договор поставки товара посреднику. Импортер платит налоги (20 евро) и пошлины (40 евро).

ро). 50 евро/шт. – контрактная стоимость импортируемого товара. Но в связи с тем, что европейский поставщик продает товар не за 50 евро, а за 100, в эту схему вводится офшор-посредник, который покупает товар за 100 евро, продает за 50, а дефицит денежных средств ему компенсируют «однодневки» из полученных от посредника 340 евро.



Как решают, кого проверять

Для определения, кого проверять, ФНС применяет множество аналитических методов. Один из основных – «математическая модель» налогоплательщика. Эта модель создается в результате анализа следующих параметров: виды деятельности организации, денежный оборот по банку, филиальная и торговая сеть, численность работающих, объем производственных и торговых площадей, признаки холдинговой структуры, структура бухгалтерского баланса, операции с наличностью, активы предприятия, характер взаимоотношений с контрагентами и с организациями, обслуживающими бизнес. Сопоставление этих данных позволяет с точностью до 15–20% определить реальный доход от бизнеса и понять, насколько эти цифры отличаются от тех, которые указываются в бухгалтерской и налоговой отчетности. Если эти показатели существенно различаются (более чем на 30%), то предприятие относится к наивысшему уровню налоговых рисков и включается в список предстоящих плановых и внеплановых налоговых проверок.

Налоговики, которые используют «налоговый портрет», интересуют прежде всего следующее: суммы и виды уплачиваемых организацией налогов и сборов, соблюдение установленных сроков при расчетах с бюджетом, уровень официальных зарплат сотрудников, результаты предыдущих налоговых проверок, а также то, пыталась ли фирма возместить НДС из бюджета, подавала ли заявления на возврат ранее уплаченных сумм.

Данные, полученные с помощью «математической модели» и «налогового портрета», инспекторы могут сравнивать и проверять на соответствие показателям фирм, занимающихся аналогичной деятельностью.

И третий метод – «юридический портрет» налогоплательщика. Инспекция выяснит и проанализирует, где находится фирма, соответствует ли этот адрес юридическому и почтовому, есть ли у фирмы необходимые разрешительные бумаги, в порядке ли уставные документы и прочая хозяйственная документация.

В результате проведения комплексного анализа «математической модели», налогового и юридического «портретов» инспекторы могут практически со 100-процентной точностью определить суммы налогов, которые должен уплачивать добросовестный налогоплательщик. И если цифры, которые «выведут» налоговики, более чем на 20% отличаются от тех, что уплачивает предприятие, то риск налоговой проверки серьезно повышается.

Что касается проверки (выездной или камеральной), которую в этом случае наверняка проведут, то камеральная проверка зачастую имеет большую эффективность, чем выездная, поскольку требует меньших ресурсов, и налогоплательщик может не знать, что в отношении него осуществляется такая проверка – запросы могут приходить только в банк и контрагентам. Результатом же может быть серьезное доначисление.

Каких посредников используют налоговики

Еще одним верным признаком приближения налоговой проверки являются запросы полиции и других правоохранительных органов. Нередки случаи, когда налоговики подбираются к вам через другие государственные и коммерческие структуры. И если в банк, который имеет с вами дружеские отношения, из МВД пришел запрос об операциях по расчетному счету, это совсем не значит, что вами интересуется именно полиция. Вполне возможно, что орган МВД получил запрос из налоговой инспекции. И наоборот: если запрос пришел из налогового органа, не исключайте того, что выполняется поручение полицейских. «Оперативные альянсы» ФНС с силовыми ведомствами (МВД, ФСБ, Росфинмониторинг, ФТС) организуются довольно часто.

Нередки и случаи использования налоговиками методов силовых структур. Налогоплательщиков все чаще вызывают «на допрос», поэтому при поездке в ФНС на допрос или для дачи объяснений рекомендуется сопровождение налоговым адвокатом, который будет следить, чтобы мероприятия проходили в рамках закона, оказывать вам психологическую поддержку и давать пояснения инспектору.

Узнавать интересующую информацию налоговики могут также, отправляя запросы в государственные органы регистрации, лицензирования и сертификации, в таможенную, банки, расчетно-кассовые центры, региональные налоговые органы, к контрагентам. Так что не нужно удивляться, если налоговая проверка из сотен ваших контрагентов безошибочно выявит несколько «однодневок», а остальные компании ее даже не заинтересуют. Все просто: прежде чем налоговая проверка пришла, был проведен анализ выписки движения средств по расчетному счету, с помощью компьютерных баз данных и документов контрагентов были выделены те компании, которые имеют как минимум три явных признака «однодневок».

К счастью, столь чувствительная для бизнеса операция из арсенала силовых структур как неправомерная блокировка расчетного счета по различным формальным признакам вроде сдачи декларации по налогу на прибыль за первый квартал прошлого года постепенно уходит в прошлое. Вызвать налогоплательщика в налоговую можно более мягким способом: позвонив по телефону или прислав повестку, пригласив сотрудников организации «для знакомства», для «дачи объяснений по деятельности организации» или «сообщения об известных налоговых правонарушениях». Иногда представители ФНС могут сами посетить предприятия, а порой даже явиться по месту жительства должностных лиц, чтобы побеседовать. Приятно отметить, что налоговая инспекция поворачивается лицом к налогоплательщику с точки зрения досудебного регулирования вопросов, связанных с доначислением. В том случае, если налогоплательщик приходит в инспекцию и оспаривает доначисления в досудебном порядке, налоговики часто идут навстречу и уменьшают сумму доначислений.

Раздел 17. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ

Дальнейшее реформирование налогового администрирования нужно проводить по следующим направлениям:

1. Минфину России совместно с ФНС России провести инвентаризацию существующих налоговых льгот и опубликовать результаты инвентаризации на официальном сайте Минфина России. Подготовить предложения по уточнению законодательного определения налоговой льготы и дополнению ст. 56 НК РФ положением о необходимости подробного финансового-экономического обоснования введения новой льготы при подготовке соответствующего законопроекта.

В связи со «скрытностью» налоговых льгот в налоговом законодательстве необходимо составлять, официально публиковать и обновлять инвентаризационную опись налоговых льгот в целях мониторинга эффективности и контроля за правомерностью использования. Например, в соответствии с п. 6 ст. 88 НК РФ при проведении камеральных налоговых проверок налоговые органы вправе истребовать в установленном порядке у налогоплательщиков, использующих налоговые льготы, документы, подтверждающие право этих налогоплательщиков на эти налоговые льготы. При этом на практике возникают многочисленные споры, относятся ли к льготам вычеты, освобождения, особенности налогообложения, повышенный коэффициент амортизации, ускоренная амортизация и т. п. Нет ясности и в вопросе о том, относить ли к льготам, например, отсрочки, рассрочки и инвестиционный налоговый кредит, специальные налоговые режимы.

Поскольку налоговая льгота – это исключение из общего правила платить налог, необходимо законодательно ввести требование к финансово-экономическому обоснованию при их установлении. При этом под финансово-экономическим обоснованием следует понимать не только размер потерь для бюджета, но и социальный (для компенсационных льгот) и экономический (для стимулирующих льгот) результат в годы действия льготы

2. Упорядочить выдачу Минфином разъяснений налогового законодательства по запросам налогоплательщиков: установить в ст. 32 и 34.2 НК РФ, что письменные разъяснения Минфина России издаются в виде писем, не подлежат регистрации в Минюсте России и подлежат обязательному опубликованию на официальном сайте Минфина России; налоговые органы обязаны руководствоваться письменными разъяснениями Минфина России, опубликованными на его официальном сайте.

Появление письма Минфина России от 07.08.2007 № 03-02-07/2-138 выявило неясность статуса письменных разъяснений министерства (аналогичная проблема существует и в отношении разъяснений Минздравсоцразвития России по вопросам применения законодательства об обязательных страховых взносах).

В письме указывается, что «опубликованные письменные разъяснения, предоставленные Минфином России, должны восприниматься субъектами налоговых правоотношений наряду с иными публикациями специалистов в

этой области». Также министерство сообщает, что положение Налогового кодекса РФ о том, что налоговые органы обязаны руководствоваться письменными разъяснениями Минфина России, обязывает налоговые органы руководствоваться только теми его разъяснениями, которые адресованы непосредственно ФНС России. В результате налоговые органы игнорируют «неудобные» для них разъяснения.

Следует признать, что письменные разъяснения Минфина России – это акты официального толкования налогового законодательства уполномоченным государственным органом. Минфин России не комментирует конкретные ситуации, а разъясняет положения общего для всех – и налоговых органов, и налогоплательщиков – Налогового кодекса РФ. В принципе недопустима ситуация, когда Минфин России давал бы налогоплательщикам одни разъяснения, а налоговым органам – другие. Поэтому разъяснения Минфина России едины для всех их «пользователей».

Аналогичные изменения необходимо внести в Закон о страховых взносах.

3. Наряду с текущим (камеральные проверки) и последующим (выездные проверки) видами налогового контроля необходимо развивать предварительный – выдачу уполномоченным государственным органом заключений о налоговой квалификации сделки или операции. Это «акты проверки наоборот», т. е. до совершения операций, а не спустя годы.

Неопределенность – один из сильнейших сдерживающих факторов деловой активности, почва для ошибок и служебных злоупотреблений, поэтому необходимо принять все меры к ее устранению. В зарубежном налоговом праве предусматриваются специальные процедуры, позволяющие добросовестному налогоплательщику «застраховаться» от того, чтобы его действия и заключаемые им договоры были в дальнейшем квалифицированы налоговой администрацией как злоупотребление правом. В частности, во Франции процедура так называемого фискального рескрипта (*rescript fiscal*) предоставляет всякому налогоплательщику согласно Своду фискальных процедур возможность направить администрации запрос о правомерности операции, которую он намеревается осуществить в будущем. По существу, речь идет о возможности, имеющейся в распоряжении любого налогоплательщика, получить письменную консультацию в налоговой администрации до заключения контракта или соглашения, предоставив ей все необходимые документы. Администрация должна в ответе указать, согласна ли она с налоговой квалификацией сделки или операции, предложенной налогоплательщиком. Срок для ответа, которым располагает администрация, составляет 6 месяцев. Если по окончании срока она не дала никакого ответа налогоплательщику, он имеет основания полагать, что его позиция правомерна. Администрация оказывается, таким образом, «связанной» как своим положительным ответом на запрос налогоплательщика, так и отсутствием ответа в установленный срок. Если администрация не высказала никаких возражений или если не ответила в срок, она лишается возможности в дальнейшем настаивать на переквалификации соответствующей операции. Разумеется, сфера указанной гарантии ограничена «налогозначимыми» фактами, указанными в запросе налогоплательщика. Институт фискального рескрипта успешно применяется во многих странах, хорошо знаком иностранным инвесторам и крупным компаниям. Первый шаг на пути к предварительному налоговому контролю сделан в Федеральном за-

конец от 18.07.2011 № 227-ФЗ, установившем новые правила контроля за трансфертным ценообразованием, в том числе возможность заключения соглашения о ценообразовании.

Законодательное введение института предварительного заключения позволит компаниям значительно увеличить горизонт планирования бизнеса и улучшить инвестиционный климат в России.

4. Законодательно распространить положения ст. 5 НК РФ о действии актов законодательства о налогах и сборах на разъяснения высших судебных органов, которые официально приобрели прецедентный характер.

Разъяснения законодательства, которые дают высшие судебные органы в виде общих разъяснений или постановлений по конкретным делам, обладают прецедентной силой, т. е. обязательны для нижестоящих судов. Как отметил Конституционный Суд РФ в Постановлении от 21.01.2010 № 1-П, такие «прецеденты толкования» приближаются по своей силе к законам, следовательно, на них распространяются те же правила действия во времени, что и для законов. Для налоговых законов правила действия во времени установлены в ст. 5 НК РФ. В развитие правовых позиций Постановления КС РФ от 21.01.2010 № 1-П необходимо законодательно распространить действие данных норм на разъяснения Конституционного Суда РФ, Высшего Арбитражного Суда РФ и Верховного Суда РФ. Подобные правила установлены в налоговом законодательстве ФРГ.

5. Приостановление операций по счетам налогоплательщиков должно использоваться только как обеспечительная мера (а не как мера принуждения к уплате налога), для этого необходимо внести в НК РФ ряд изменений:

- отменить блокировку счетов в связи с неисполнением налогоплательщиком требования об уплате налога, поскольку в обеспечительных целях налоговым органам достаточно полномочий, предусмотренных п. 10 ст. 101 НК РФ;

- установить в п. 3 ст. 76 НК РФ, что счет блокируется не в случае непредставления декларации в установленный срок, а в случае непредставления декларации по истечении 10 рабочих дней после вручения налоговым органом налогоплательщику уведомления о неполучении декларации;

- ввести дополнительное условие для приостановления операций по счетам – наличие санкции прокурора, поскольку наличие у налогового органа «достаточных оснований предполагать» возможность сокрытия имущества от взыскания налогов – это оценочная категория, неочевидная и, следовательно, подлежащая предварительной проверке;

- установить в п. 10 ст. 101 НК РФ примерный перечень «достаточных оснований» и обязанность налогового органа указывать в решении о приостановлении операций по счетам, в чем заключаются такие основания, на какой информации базируются выводы налогового органа и источники такой информации.

В настоящее время приостановление операций по счетам используется скорее как мера принуждения и давления на налогоплательщика.

За последние годы порядок принятия налоговыми органами обеспечительных мер менялся неоднократно – федеральными законами от 27.07.2006

№ 137-ФЗ, от 27.07.2010 № 229-ФЗ и от 03.11.2010 № 287-ФЗ. Однако несмотря на значительные изменения, основные недостатки такой крайне чувствительной для бизнеса меры, как приостановление операций по счетам в банках (блокировка счетов), до сих пор не устранены. Блокировка счетов означает практически полный паралич деятельности предприятия.

В настоящее время для блокировки счетов налогоплательщиков в банках предусмотрены три самостоятельных основания:

- неисполнение налогоплательщиком требования об уплате налога (п. 2 ст. 76 НК РФ);
- непредставление налогоплательщиком-организацией налоговой декларации в налоговый орган в течение 10 рабочих дней по истечении установленного срока (п. 3 ст. 76 НК РФ);
- наличие у руководителя налогового органа достаточных оснований полагать, что непринятие обеспечительных мер может затруднить или сделать невозможным в дальнейшем взыскание недоимки, пеней и штрафов, указанных в решении о привлечении к ответственности по итогам налоговой проверки, в случае, если арестованного имущества недостаточно для взыскания начисленных сумм (п. 10 ст. 101 НК РФ).

На практике блокировка счетов за неисполнение требования об уплате налога (п. 2 ст. 76 НК РФ) используется не как обеспечительная мера, призванная создать гарантии взыскания доначисленных сумм, а как мера принуждения к уплате взыскиваемых сумм. В то же время требуемые суммы, как правило, оспариваются в суде. В результате налогоплательщиков понуждают к уплате как минимум спорных, а часто и незаконно начисленных сумм.

Следует заметить, что блокировка счетов в связи с непредставлением декларации неэффективна в отношении фирм-«однодневок», представляющих формальные декларации. Однако из-за нее страдают работающие и уплачивающие налоги компании, когда, например, декларация не доставлена вовремя из-за недостатков в работе почты или технических сложностей при передаче декларации в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи.

Законом о совершенствовании налогового администрирования от 27.07.2006 № 137-ФЗ, вступившим в силу с 2007 г., предусмотрены принципиально новые основания и порядок принятия обеспечительных мер (п. 10 ст. 101 НК РФ), полностью соответствующие их назначению. К тому же они более «гуманны» по отношению к налогоплательщику: в первую очередь предусмотрен запрет на отчуждение или передачу в залог имущества налогоплательщика без согласия налогового органа и лишь при отсутствии достаточного имущества – приостановление операций по счетам. Такой порядок не создает значительных препятствий хозяйственной деятельности. Налогоплательщик также вправе рассчитывать на отмену обеспечительных мер в случае предоставления «встречных» обеспечительных мер – банковской гарантии, залога ценных бумаг, поручительства третьего лица.

В свете новых правил, установленных в п. 10 ст. 101 НК РФ, основания для блокировки, предусмотренные ст. 76 НК РФ, потеряли актуальность, кроме того, они неадекватны современным условиям ведения бизнеса. Однако налоговые органы по-прежнему пользуются более удобными для них основаниями, предусмотренными ст. 76 НК РФ.

Следует отметить, что арест имущества (ст. 77 НК РФ), имеющий ту же обеспечительную природу, что и приостановление операций по счетам, допускается только при наличии у налоговых органов достаточных оснований полагать, что организация предпримет меры, чтобы скрыться либо скрыть свое имущество, и только с санкции прокурора.

6. Законодательно закрепить, что обжалование в суде решения налогового органа приостанавливает его исполнение, поскольку о бесспорном порядке взыскания в принципе можно говорить лишь при отсутствии спора.

Несмотря на наличие возражений со стороны налогоплательщика и меры по обжалованию в суде сегодня происходит безакцептное (без согласия налогоплательщика) взыскание начисленных сумм недоимки, пени, штрафа по решению налогового органа.

Получить обеспечительные меры в суде для защиты от безакцептного взыскания крайне сложно. В результате не только происходит изъятие из оборота средств налогоплательщика, но и нередко он попадает в крайне сложное финансовое положение, а после полугода или года судебных разбирательств средства, как правило, возвращаются, поскольку большинство судебных дел, по статистике ВАС РФ, завершается в пользу налогоплательщика. При этом у государства и муниципальных образований возникают дополнительные расходы в виде процентов, выплачиваемых за счет соответствующего бюджета.

Необходимо обеспечить принудительное взыскание только после того, как завершилось рассмотрение налогового спора в суде и окончательно определены суммы, подлежащие взысканию с налогоплательщика. При этом налоговые органы вправе принять обеспечительные меры, не препятствующие оперативной хозяйственной деятельности, такие как запрет отчуждать имущество (налоговый залог). Для этого необходимо предоставить налоговым органам право принимать обеспечительные меры на основании п. 10 ст. 101 НК РФ не с момента вынесения решения, а с момента направления налогоплательщику акта проверки. Подобный порядок принятия обеспечительных мер установлен в Налоговом кодексе Украины (в виде налогового залога) и в Казахстане.

7. Кодифицировать судебные доктрины против злоупотреблений со стороны налогоплательщиков и одновременно ввести в законодательство понятие злоупотребления должностных лиц налоговых органов – это действия или бездействие, формально соответствующие требованиям законодательства, но не отвечающие целям налогового администрирования.

Следует провести работу по кодификации судебных доктрин против налоговых злоупотреблений, т. е. предусмотреть в НК РФ основания, порядок и последствия признания налоговой выгоды необоснованной. Необходимо установить особую процедуру налогового расследования, которая, с одной стороны, создаст условия для эффективного выявления и доказывания налоговых схем, с другой стороны – предоставит гарантии налогоплательщикам от произвольной переквалификации сделок, операций, статуса. В настоящее время эти вопросы регулируются разъяснениями Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53, что нарушает принцип разделения властей. Фор-

мально данные разъяснения не обязательны ни для налоговых органов, ни для налогоплательщиков, в них отсутствует какая-либо процедура.

В Бюджетном послании Президента РФ о бюджетной политике в 2010–2012 гг. отмечается, что «риск для стабильности доходной части бюджета по-прежнему представляет практика использования схем уклонения от уплаты налогов». В числе первоочередной меры Президентом РФ предложено «законодательно закрепить инструменты противодействия злоупотреблению нормами законодательства Российской Федерации о налогах и сборах в целях минимизации налогов, используя при этом практический опыт, накопленный арбитражными судами». Аналогичная задача поставлена в Основных направлениях налоговой политики на 2012–2014 годы, однако в настоящее время работа в этом направлении практически не ведется.

Реализация поставленной задачи позволит решить вопросы повышения налоговых поступлений и одновременно защитить налогоплательщиков от упрощенного пересмотра финансовых результатов, вторжения в их экономическую деятельность.

Отсутствие четких критериев и механизмов разграничения правомерной налоговой оптимизации и противоправного уклонения от уплаты налогов приводит к неограниченному усмотрению чиновников и судей в этом вопросе, повышению неопределенности при заключении сделок, реорганизациях, создании групп компаний и т. п.

Проблема фирм-«однодневок» требует комплексного решения. Панацеи нет – необходима целая система мер, в том числе в сфере регистрации и ликвидации юридических лиц, расширения полномочий и повышения ответственности нотариусов, сотрудников налоговых органов, банков и других участвующих в этом процессе лиц, информационного взаимодействия государственных органов, реальной субсидиарной ответственности не только учредителей, но и стоящих за ними лиц.

8. С целью снижения неоправданной угрозы уголовного преследования налогоплательщиков ввести в УК РФ принцип существенности, для чего при определении размера уклонения как крупного или особо крупного учитывать сумму налогов, уплаченных в предыдущие три года в бюджеты всех уровней.

В настоящее время существует угроза возбуждения уголовных дел в зависимости от усмотрения следователя, т. е. совершенно субъективного фактора. Поскольку крупный размер уклонения от уплаты налогов служит единственным формальным основанием для возбуждения уголовного дела и поскольку масштаб деятельности предприятий совершенно различен (от ларьков до банков и крупнейших предприятий), т. е. различна цена ошибки при расчетах, необходимо полностью перейти к его определению на основе принципа существенности по отношению к налоговым обязательствам самого налогоплательщика. Принцип существенности означает, что при определении размера неуплаченных сумм учитывается размер ранее уплаченных в бюджет налогов, например, 10% от уплаченных за последние три года сумм (как при ускоренном возмещении НДС). Тем самым справедливо учитываются прежние «заслуги» налогоплательщика, что выступает дополнительным стимулом к уплате налогов (чем больше налогоплательщик платит – тем лучше он защищен от претензий), а также учитывается реальный масштаб деятель-

ности предприятия. Под особо крупным размером следует понимать неуплату более 50% от уплаченных ранее сумм налогов.

Совершенствование налогового администрирования деятельности инновационных организаций

В проекте Основных направлений налоговой политики Российской Федерации на 2012 г. и на период 2013 и 2014 гг. целью налоговой политики устанавливается устранение имеющихся препятствий для модернизации и инновационной деятельности, как с точки зрения оптимизации величины налоговых обязательств для организаций, занимающихся внедрением инноваций, так и сложности их исполнения, т. е. обеспечение более простых и понятных условий для уплаты налогов.

Необходимость совершенствования законодательства была выявлена при анализе нормативно-правового обеспечения инновационной деятельности российских организаций, который показал, что существующие на данном этапе нормативно-правовые акты по регулированию инновационной сферы, в том числе и по налоговому стимулированию, зачастую создают дополнительные преграды на пути инновационного развития. Основной причиной является нередко слабая проработка проблем осуществления инновационных преобразований.

Для обеспечения инновационного развития как целостного явления важно создать комплексную правовую основу развития инновационных процессов, научной и инновационной деятельности, что в свою очередь будет способствовать формированию спроса на отечественные исследования и разработки, выраженные в изобретениях, полезных моделях, промышленных образцах, ноу-хау. Спрос же обеспечит хозяйственный оборот исключительных имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности и будет способствовать достижению конкурентоспособности товаров, работ и услуг на внутреннем и международном рынках и в конечном счете экономической безопасности России. Мировая практика подтверждает, что наличие достаточного числа норм, регламентирующих разнообразные аспекты инновационной деятельности, – одно из условий ее успешного развития, ибо позволяет выстроить систему нормативно-правовых актов, их иерархию, а также устранить конкуренцию нормативно-правовых актов в данной сфере.

В среднесрочной перспективе целесообразно было бы предпринять меры по принятию нормативных актов, направленных на оказание государственной поддержки в виде налогового стимулирования инновационной деятельности, но с задачей оптимизации различных видов налоговых льгот с целью стимулирования научного развития и инновационной деятельности, в частности, по развитию механизма инвестиционного налогового кредита, предоставлению целевых налоговых льгот под выполнение важных заказов, программ и проектов по созданию, внедрению и использованию результатов научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (НИОКР) для реконструкции производства, повышение эффективности ускоренной амортизации и т. д.

Кроме того, важны нормативно-правовые акты, способствующие созданию развитой институциональной инфраструктуры с большим количеством организаций, финансируемых за счет государственных и частных источников, дея-

тельность которых направлена на освоение инноваций, внедрение их в производство и применение инновационного продукта.

Конкретизируем необходимые изменения в налоговом законодательстве в отношении отдельных налогов. Сравнительный анализ представительной совокупности налоговых льгот, применяемой в мировой практике для стимулирования развития инновационной экономики, с одной стороны, и российских льгот – с другой, позволяет сделать выводы о целесообразности реформирования российской системы «инновационных» налоговых льгот по следующим направлениям:

- *введение в главу 25 НК РФ льготы в виде вычета из исчисленной суммы налога на прибыль организаций средств, направленных налогоплательщиком в налоговый период на инвестиции в инновационную деятельность в размере доли целевых расходов либо доли приращения этих расходов с правом переноса неиспользованной льготы на будущие периоды (налоговые кредиты/R&D credits)*. Применение данной льготы оказывает сильный эффект на всех участников инновационной деятельности и в максимальной степени стимулирует спрос на высокотехнологичное оборудование;

- *усиление присутствующей в российском налоговом законодательстве льготы о признании расходов на НИОКР в размере до 150% (на выборочной основе) – ст. 262 НК РФ – положением о дополнительном списании расходов на НИОКР по более высокому коэффициенту (1,6-2) по суммам расходов на положительные НИОКР в части превышения расходов на положительные НИОКР предыдущего налогового периода и/или при условии увеличения рентабельности компании с учетом корректировки на инфляционную составляющую (налоговые списания/R&D allowances)*;

- *взамен малоэффективного и сложного в применении инвестиционного налогового кредита целесообразно дополнение российского налогового законодательства льготами по освобождению от налогов («налоговые каникулы») или применению пониженных ставок для вновь созданных компаний в наукоемком секторе производства, а также льготами, предоставляемыми на выборочной основе в рамках приоритетных проектов, в режиме «инновационной/патентной копилки» (innovation/patent box)*.

При сохранении инвестиционного налогового кредита следовало бы воспользоваться возможностью «разбудить» так называемые «спящие» нормы НК РФ. Для более эффективного использования норм ст. 66 и 67 НК РФ, регулирующих предоставление инвестиционного налогового кредита, следует вести определение «инновация» или «инновационная деятельность» в НК РФ. Дефиницию можно ввести в ст. 11 НК РФ либо непосредственно в ст. 67 НК РФ. Это ограничит полномочия уполномоченных органов в неправомерном отказе налогоплательщикам в получении инвестиционного налогового кредита. Для повышения ответственности налогоплательщика можно было бы ввести требование о том, что определенную долю инвестиций в проект (это может быть 10 или 25% от суммы инвестиционного налогового кредита) будет осуществлять и сам налогоплательщик.

Согласно положениям законодательства о налогах и сборах налоговые органы осуществляют контрольные мероприятия в отношении правомерности применения налоговых льгот, преференций. Соответственно, налоговые органы могут только подтвердить в отношении конкретных налогоплательщиков сам факт использования ими налоговых льгот, преференций, а правомер-

ность их применения – только после проведения камеральных и выездных налоговых проверок. Однако действующая редакция отдельных положений Налогового кодекса РФ приводит к тому, что в отношении организаций, активно осуществляющих деятельность в сфере инноваций, осуществить контрольные мероприятия весьма затруднительно. В условиях, когда имеют место неоднозначные трактовки в отношении льгот и преференций, сложившееся положение повышает налоговые риски как государства, так и налогоплательщиков. Поэтому необходимо также принятие мер, направленных на улучшение условий проведения налогового контроля, которые бы были понятны и приняты обеими сторонами налоговых отношений.

Представляется целесообразным осуществление налогового учета крупных и стратегически важных инновационных организаций, не относящихся к инновационным кластерам, концентрировать в специальных налоговых инспекциях. Это позволит осуществлять налоговый контроль субъектов инновационной деятельности силами опытных проверяющих, специализирующихся на подобных налогоплательщиках, наладить эффективное информационное сообщение с уполномоченными органами и организациями, координирующими выполнение приоритетных государственных программ в сфере инноваций.

Однако такая постановка вопроса имеет достаточно долговременную перспективу. Дело в том, что исходя из имеющихся статистических данных значительный объем работ и соответственно затрат инновационного направления в настоящее время характерен для крупнейших налогоплательщиков, относящихся к нефтяной, газовой, металлургической, банковской и некоторым другим отраслям и видам деятельности, по которым уже созданы специализированные налоговые органы.

В современных условиях более актуальным представляется введение правила постановки на налоговый учет *налогоплательщиков инновационных кластеров* в территориальных налоговых инспекциях на общих основаниях, т. е. по месту нахождения организации. При этом необходимым критерием для получения статуса субъекта инновационного кластера должно быть нахождение на территории кластера (соответствующий КПП в ИНН) (техничко-внедренческие, промышленно-производственные особые экономические зоны и др.). В этом случае в одной территориальной налоговой инспекции, находящейся в том же административном районе, что и инновационный кластер, будут поставлены на учет инновационные организации, имеющие статус субъектов кластера, а также организации, *относящиеся к инфраструктуре кластера*. В результате в одном территориальном налоговом органе будет сконцентрировано большое число субъектов инновационной деятельности данной территории, что позволит их проверять силами специализированного отдела, а также с учетом *взаимосвязи* с инфраструктурными организациями. Такой уровень налогового администрирования по эффективности сопоставим с администрированием субъектов инновационной деятельности через специализированные инспекции. Оценить эффективность предложения на практике возможно будет на примере субъектов проекта «Сколково», так как согласно ст. 10 п. 2 Федерального закона № 244-ФЗ «Об инновационном центре «Сколково» постоянно действующий исполнительный орган юридического лица – участника проекта «Сколково» должен постоянно находиться на территории Центра (см. также Приказ Министерства финансов от 08.02.2011 № 14н, устанавливающий Особенности

учета в налоговых органах организаций, получивших статус участников проекта «Сколково»).

Для идентификации налогоплательщика, занимающегося инновационной деятельностью и имеющего соответствующие преференции, целесообразно на Титульном листе декларации по налогу на прибыль организаций предусмотреть поле для кода статуса лица, осуществляющего виды деятельности, в отношении которых в НК РФ установлены особые нормы. В этом случае в составе порядка заполнения декларации должен быть соответствующий классификатор, в т. ч. имеющий код, в частности, для организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий. После этого кода необходимо предусмотреть реквизиты подтверждающего документа. Например, налогоплательщик должен будет отразить номер и дату документа о государственной аккредитации организации, осуществляющей деятельность в области информационных технологий.

Исходя из особенностей деятельности инновационных организаций налоговый контроль субъектов инновационной деятельности так или иначе связан с объектами интеллектуальной собственности, включая ноу-хау. С одной стороны, такие объекты интеллектуальной собственности имеют секретный (конфиденциальный) характер, с другой – это специфические и сложные объекты с точки зрения установления обоснованности расходов на их создание либо с точки зрения налогового контроля цены приобретения исключительных или неисключительных прав на объекты интеллектуальной собственности.

При этом п. 2 ст. 262 Кодекса предусмотрено, что расходы налогоплательщика на НИОКР в общем случае списываются или в течение года после их завершения, или сразу по мере их осуществления (на территориях особых экономических зон), либо сразу в периоде их осуществления, но с коэффициентом 1,5 (по перечню направлений, установленному Правительством Российской Федерации).

Однако анализ практики применения организациями особого порядка признания расходов на НИОКР выявил, что подобные расходы не представляется возможным четко классифицировать либо формализовать. При этом нельзя не принимать во внимание, что работники налоговых органов не обладают достаточной квалификацией по различию подобных работ, поскольку требуются специальные познания в области науки и техники. В этой связи важное значение приобретает необходимость достоверной идентификации такой работы как научной. Поэтому очень важно привлечь для целей налогового контроля экспертов. Более того, следует закрепить в нормативном порядке обязательность привлечения независимых экспертов на определенные этапы налоговых проверок. Это позволит повысить качество и нейтральность налогового контроля.

Однако на сегодня такая экспертиза предусмотрена лишь в двух случаях:

- обязательность экспертиз научных и научно-технических программ и проектов, финансируемых за счет средств федерального бюджета (ст. 14 Федерального закона от 23.08.1996 № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике»);

- экспертиза представленного налогоплательщиком налога на прибыль организаций Отчета о проведении НИОКР (такая возможность вводится с 2012 г. в соответствии с изменениями, внесенными Федеральным законом от

07.06.2011 № 132-ФЗ), в порядке, предусмотренном ст. 95 НК РФ, в рамках камеральной налоговой проверки.

Законодательно определено, что указанная экспертиза может быть произведена государственными академиями наук, федеральными и национальными исследовательскими университетами, государственными научными центрами, национальными исследовательскими центрами или федеральными центрами науки и высоких технологий.

При этом предлагается введение обязательности проведения экспертиз программ на НИОКР и (или) отчетов о проведении НИОКР только в случае, если сумма понесенных расходов по теме за налоговый период превысит 10 (20) млн рублей.

Вышеописанный вариант, основанный на привлечении экспертов на определенных этапах выездных налоговых проверок, подходит не для крупных субъектов инновационной деятельности. Для категории стратегически важных и крупных организаций, функционирующих в инновационной сфере, более целесообразен вариант проверки операций по приобретению объектов интеллектуальной собственности (как исключительных, так и неисключительных прав) или их созданию через специализированные аудиторские компании. Список таких компаний, а также тарифы на такие услуги должны утверждаться Постановлением Правительства.

Реализация сделанных предложений позволит привести в систему существующую совокупность российских налоговых льгот, стимулирующих инновационный тип развития экономики, и оптимизировать целенаправленное влияние этих льгот на налогоплательщиков при одновременном создании условий снижения риска выявления ошибок при проведении мероприятий налогового контроля.

Насколько эффективна существующая система налоговых льгот?

Налоговые льготы являются важным инструментом налоговой политики государства. Ст. 56 Налогового кодекса Российской Федерации установлено, что льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством Российской Федерации о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере.

Налоговые льготы могут быть установлены с использованием следующих механизмов:

- вычет (уменьшение) из налоговой базы;
- пониженная (вплоть до нулевой) ставка налога;
- уменьшение суммы налога (например, на величину средств, направляемую на конкретные цели).

Следует отметить, что помимо указанных льгот существуют так называемые изъятия из общего режима налогообложения, которые являются скрытой формой льготирования. Поэтому необходимо четко законодательно определить, что следует понимать под льготой по тому или иному налогу и сбору.

Оптимизация существующей системы налоговых льгот и освобождения является важным резервом дополнительных бюджетных доходов. На 1 января 2011 г. общий объем льгот по федеральным налогам составил около 2 трлн рублей, а по уплате таможенных платежей – 315 млрд рублей. Например, в федеральном бюджете на 2012–2014 гг. отмена льготы по экспортной пошлине только для одного Талаканского нефтяного месторождения дает дополнительные поступления в федеральный бюджет в размере 36 млрд рублей.

При введении новой льготы или проведении инвентаризации действующих льгот должна проводиться оценка результативности их действия, позволяющая принимать решения об их продлении или отмене. Следует создать систему мониторинга применяемых налоговых льгот и освобождений, включая оценку доходов, не поступивших в бюджетную систему в результате их применения.

Комитет Совета Федерации провел опрос субъектов Российской Федерации по вопросам применения налоговых льгот и выяснил следующее. В настоящее время работа по анализу эффективности применения налоговых льгот, разработке методики оценки их эффективности ведется только в субъектах Российской Федерации, на федеральном уровне она носит фрагментарный характер. Минфин России и ФНС России рассчитывают лишь бюджетную эффективность, то есть стоимостное выражение, новых налоговых льгот, которые предлагается ввести.

В последние годы было принято несколько законов, направленных на создание благоприятных налоговых условий для инновационной деятельности. Однако никакого анализа практического применения этих льгот, оценки количества налогоплательщиков, которые ими воспользовались, не проводилось.

Что касается субъектов Российской Федерации, то во многих из них приняты региональные методики оценки бюджетной, экономической и социальной эффективности налоговых льгот. Их анализ показывает, что они имеют различия, зачастую носят декларативный характер и не обеспечивают точность оценки. Поэтому необходима единая методика оценки эффективности налоговых льгот, утвержденная на федеральном уровне, которая учитывала бы наработанный опыт в регионах.

В большинстве субъектов Российской Федерации, где проводится оценка эффективности предоставляемых (планируемых к предоставлению) налоговых льгот, она осуществляется по трем критериям: бюджетной, экономической и социальной эффективности. Бюджетная эффективность определяет влияние налоговой льготы на доходы бюджета и рассчитывается путем сравнения потерь бюджета от предоставления льготы и притока налоговых платежей, которые возникнут от ее применения. Социальная эффективность признается положительной, если применение налоговой льготы будет способствовать росту социальной защищенности населения региона, созданию новых рабочих мест, увеличению доходов граждан, формированию благоприятных условий их жизнедеятельности. И наконец, экономический эффект от предоставления льготы подразумевает улучшение финансово-экономических результатов деятельности налогоплательщиков, использующих эту льготу, в частности, рост объемов производства, его рентабельности, инвестиционных вложений.

Как правило, оценка эффективности не производится в отношении льгот, предоставленных бюджетным, автономным и казенным учреждениям, регио-

нальным органам государственной власти и органам местного самоуправления, некоммерческим организациям и физическим лицам.

Оценка эффективности осуществляется уполномоченным органом в соответствии с утверждаемым правительством соответствующего региона порядком ежегодной оценки бюджетной, социальной и экономической эффективности установленных (планируемых к установлению) региональных налоговых льгот. По результатам оценки неэффективные льготы отменяются.

Основной проблемой, осложняющей мониторинг использования налоговых льгот и оценку их эффективности, по мнению абсолютного большинства субъектов Российской Федерации, является отсутствие доступа к информации о суммах предоставленных налоговых льгот по региональным и местным налогам в разрезе конкретных налогоплательщиков. Это связано с необходимостью соблюдения налоговой тайны, доступ к которой согласно ст. 102 Налогового кодекса Российской Федерации не имеют органы государственной власти субъектов Российской Федерации и местного самоуправления.

По налоговым льготам, которые имеет право устанавливать субъект Российской Федерации, оценка их эффективности прилагается к соответствующему законопроекту. В ряде регионов вводятся ограничения по сумме льгот, которые могут быть представлены в течение года, в других – по периоду действия льгот.

На наш взгляд, льготы следует предоставлять на временной основе с тем, чтобы решение о пролонгации действия льготы принималось по результатам проведенного анализа ее эффективности.

Эффективность предоставления налоговых льгот должна опираться на потенциальную возможность роста экономических показателей. Однако чаще всего льготы не имеют прямого влияния на конечные экономические результаты деятельности организаций. Например, освобождение от транспортного налога организаций, осуществляющих содержание автомобильных дорог, не имеет никакой прямой связи с объемами или качеством ремонтных работ, выполняемых этими организациями.

Органы государственной власти (органы местного самоуправления) при предоставлении различным категориям налогоплательщиков тех или иных налоговых льгот не могут возложить на льготополучателей никаких дополнительных обременений в виде предписаний использовать финансовый эффект от льготного налогообложения на реализацию тех или иных целей либо в виде обязанности представлять отчетность о размерах полученных льгот и путях их фактического использования. Таким образом, получив налоговую льготу, налогоплательщик фактически не несет за нее ответственности.

Серьезной проблемой для консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации являются льготы по региональным и местным налогам, установленные Налоговым кодексом Российской Федерации. Потери региональных и местных бюджетов из-за предоставления указанных льгот не компенсируются, что значительно сокращает их доходные поступления.

В 2009 г. сумма налоговых льгот, установленных федеральным законодательством по региональным и местным налогам, составила 181,9 млрд рублей, а в 2010 г. – 199,8 млрд рублей, то есть увеличилась на 10%. При этом следует иметь в виду, что в этих суммах не учитываются предусмотренные федеральным законодательством возможные изъятия из объектов налогообложения, с учетом которых объем льгот будет еще больше.

По данным за 2010 г., наибольшая доля указанных льгот из общего объема выпадающих бюджетных доходов приходится на налог на имущество организаций – 91,6% (183 млрд рублей), доли налога на имущество физических лиц и земельного налога составляют соответственно – 6% (12 млрд рублей) и 2,4% (4,8 млрд рублей).

Совет Федерации Федерального Собрания Российской Федерации в своих постановлениях неоднократно поднимал вопрос о разработке механизма компенсации выпадающих доходов региональных и местных бюджетов от предоставления налоговых льгот, установленных федеральным законодательством, либо об отмене указанных льгот. В рамках начавшейся работы по оптимизации налоговых льгот Правительство Российской Федерации поддержало предложение членов Совета Федерации о признании объектом налогообложения земельным налогом земельных участков, ограниченных в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, предоставленных для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд.

Подводя итоги, следует отметить, что для решения проблемы оценки эффективности налоговых льгот и освобождений необходимо сделать следующее:

- принять федеральный закон, регламентирующий порядок оценки бюджетной, социальной и экономической эффективности налоговых льгот и иных преференций, предоставляемых на федеральном уровне;
- разработать типовую методику оценки эффективности установленных (планируемых к установлению) налоговых льгот;
- определить перечень неэффективных налоговых льгот в целях их последующей отмены, а также произвести оценку эффективности изъятий из объекта налогообложения, установленных Налоговым кодексом Российской Федерации;
- внести изменения в Бюджетный кодекс Российской Федерации, включив в число материалов, представляемых одновременно с проектом бюджета в законодательный (представительный) орган, оценку эффективности установленных (планируемых к установлению) налоговых льгот и предложения по отмене неэффективных льгот.

Раздел 18. НОВЫЕ ПРАВИЛА ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ

Риски трансфертного ценообразования относятся к финансовым рискам компаний. Неоднозначность применяемых методик, неполнота контроля, невозможность рассчитать последствия – все это является финансовым риском в результате которого, компания, выпуская дополнительную эмиссию акций, облигаций, опционы и другие ценные бумаги, может не достичь планируемых финансовых показателей.

И как следствие – недоверие широкого круга инвесторов, особенно иностранных в отношении российских компаний. Риск возможных налоговых доначислений может перевесить самые яркие стратегии развития компаний.

С другой стороны, в сфере государственных закупок для заказчика, которым являются органы государственной власти, было бы очень удобно знать «рыночные цены» на потребляемые товары и услуги. Меньше возможностей для злоупотреблений в «играх с ценами» для отдельных лиц и однозначно больше прозрачности. Что уже положительно. В макромасштабах государствам выгодно знать о внутренних рыночных ценах друг друга, возможна совместная деятельность по контролю и соответственно доначислению таможенных пошлин, налогов и сборов. Все международные организации, сообщества требуют от России именно этой прозрачности, соответствия единым принципам, единому пониманию некоторых явлений.

Так, например, Секретариат ОЭСР (2007 г.) разработал для Российской Федерации свои «дорожные карты», которые содержат перечни нескольких десятков различных правовых механизмов, которыми пользуются страны, входящие в Организацию (например, Кодекс либерализации движения капиталов, *рекомендации по трансфертному ценообразованию*, Конвенция по борьбе со взяточничеством, различные рекомендации по защите окружающей среды и так далее), с разбивкой по Комитетам и указанием на характер участия в них. Характер участия является, пожалуй, достаточно своеобразной особенностью именно ОЭСР, так как многие из этих правовых механизмов не носят обязательного характера, при присоединении к ним допускают оговорки об определенных временных изъятиях или требуют лишь согласия с провозглашаемыми в них целями или принципами. Некоторые же, такие как Схемы или Кодексы, скорее просто призваны унифицировать ту или иную международную практику, обеспечивая взаимное признание странами сертификации семян, результатов испытания тракторов или лабораторных исследований лекарственных и химических веществ, делая участие в них крайне полезным для российских компаний их производящих, осуществляющих или торгующих ими.

Цели государства понятны. Например, в Протоколе «Об обмене информацией по контролю за трансфертным ценообразованием между налоговыми и таможенными органами государств – членов Евразийского экономического сообщества» (г. Астана, 23 марта 2005 г.) указано:

– «исходя из взаимной заинтересованности в усилении контроля за ввозом и вывозом товаров (работ, услуг), своевременным и полным поступлением налогов, пошлин и иных платежей в государственные бюджеты государств – членов Евразийского экономического сообщества (далее – ЕврАзЭС);

– признавая необходимость осуществления государственного контроля при применении трансфертных цен на территории государств – членов ЕврАзЭС;

– осознавая необходимость совершенствования налогового и таможенного контроля по международным сделкам, совершаемым хозяйствующими субъектами государств – членов ЕврАзЭС, а также по сделкам, где территории государств – членов ЕврАзЭС используются как транзитный коридор, обмена информацией между налоговыми и таможенными органами государств – членов ЕврАзЭС;

– желая с этой целью оказывать друг другу содействие».

И вот в результате реализации указанных целей появился долгожданный закон. Законопроект был внесен в Государственную Думу в декабре 2009 г. 18.07.2011 закон был подписан Президентом РФ и опубликован в Российской газете 22.07.2011.

Проведем некий сравнительный анализ положений о взаимозависимости Налогового кодекса (в редакции Федерального закона от 18 июля 2011 г. № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения»), которые действуют до 01.01.2012 и теми, что будут действовать после 01.01.2012.

Сравниваемое значение	До 01.01.2012	После 01.01.2012
Определение взаимозависимости	Ст. 20 НК РФ Взаимозависимые лица 1. Взаимозависимыми лицами для целей налогообложения признаются физические лица и (или) организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц, а именно: 1) одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в другой организации, и суммарная доля такого участия составляет <i>более 20%</i>. Доля косвенного участия одной организации в другой через последовательность иных организаций определяется в виде произведения долей непосредственного участия организаций этой последовательности одна в другой;	«Ст. 105.1. Взаимозависимые лица 1. Если особенности отношений между лицами могут оказывать влияние на условия и (или) результаты сделок, совершаемых этими лицами, и (или) экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц, указанные в настоящем пункте лица признаются взаимозависимыми для целей налогообложения (далее – взаимозависимые лица). Для признания взаимной зависимости лиц учитывается влияние, которое может оказываться в силу участия одного лица в капитале других лиц, в соответствии с заключенным между ними соглашением либо при наличии иной возможности одного лица определять решения, принимаемые другими лицами. При этом такое влияние учитывается независимо от того, может ли оно оказываться одним лицом непо-

Сравниваемое значение	До 01.01.2012	После 01.01.2012
	2) одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению; 3) лица состоят в соответствии с семейным законодательством Российской Федерации в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя и усыновленного, а также попечителя и опекаемого. 2. Суд может признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, не предусмотренным п. 1 настоящей статьи, если отношения между этими лицами могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг).	средственно и самостоятельно или совместно с его взаимозависимыми лицами, признаваемыми таковыми в соответствии с настоящей статьей. 2. Взаимозависимыми лицами признаются: 1) организации в случае, если одна организация прямо и (или) косвенно участвует в другой организации и доля такого участия составляет более 25%; 2) физическое лицо и организация в случае, если такое физическое лицо прямо и (или) косвенно участвует в такой организации и доля такого участия составляет более 25%; 3) организации в случае, если одно и то же лицо прямо и (или) косвенно участвует в этих организациях и доля такого участия в каждой организации составляет более 25%; 4) организация и лицо (в том числе физическое лицо совместно с его взаимозависимыми лицами, указанными в подп. 11 настоящего пункта), имеющее полномочия по назначению (избранию) единоличного исполнительного органа этой организации или по назначению (избранию) не менее 50% состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) этой организации; 5) организации, единоличные исполнительные органы которых либо не менее 50% состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) которых назначены или избраны по решению одного и того же лица (физического лица совместно с его взаимозависимыми лицами, указанными в подп. 11 настоящего пункта); 6) организации, в которых более 50% состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) составляют одни и те же физические лица совместно с взаимозависимыми лицами,

Сравниваемое значение	До 01.01.2012	После 01.01.2012
		указанными в подп. 11 настоящего пункта; 7) организация и лицо, осуществляющее полномочия ее единоличного исполнительного органа; 8) организации, в которых полномочия единоличного исполнительного органа осуществляет одно и то же лицо; 9) организации и (или) физические лица в случае, если доля прямого участия каждого предыдущего лица в каждой последующей организации составляет более 50%; 10) физические лица в случае, если одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению; 11) физическое лицо, его супруг (супруга), родители (в том числе усыновители), дети (в том числе усыновленные), полнородные и неполнородные братья и сестры, опекун (попечитель) и подопечный. <i>3. В целях настоящего пункта долей участия физического лица в организации признается совокупная доля участия этого физического лица и его взаимозависимых лиц, указанных в подп. 11 п. 2, в указанной организации.</i> 4. Если влияние на условия и (или) результаты сделок, совершаемых лицами, и (или) экономические результаты их деятельности оказывается одним или несколькими другими лицами в силу их преимущественного положения на рынке или в силу иных подобных обстоятельств, обусловленных особенностями совершаемых сделок, такое влияние не является основанием для признания лиц взаимозависимыми для целей налогообложения. 5. Прямое и (или) косвенное участие Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований в российских организациях само по себе не является основанием для признания таких организаций взаимозависимыми.

Сравниваемое значение	До 01.01.2012	После 01.01.2012
		Указанные в настоящем пункте организации могут быть признаны взаимозависимыми по иным основаниям, предусмотренным настоящей статьей. 6. При наличии обстоятельств, указанных в п. 1 настоящей статьи, организации и (или) физические лица, являющиеся сторонами сделки, вправе самостоятельно признать себя для целей налогообложения взаимозависимыми лицами по основаниям, не предусмотренным п. 2 настоящей статьи. 7. Суд может признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, не предусмотренным п. 2 настоящей статьи, если отношения между этими лицами обладают признаками, указанными в п. 1 настоящей статьи.» Существенные изменения: – доля участия считается совместно с другими лицами (так, например, если вы владеете с четырьмя другими участниками ООО «1» (у всех по 20%) и с одним из участников вы создаете новое ООО «2» (50/50), то такая компания уже будет является взаимозависимой по отношению к ООО «1» и нужно контролировать цены в сделках между ООО «1» и ООО «2». Та же ситуация будет складываться, если супруги двух из участников ООО «1» создадут новое ООО «3» – это ООО «3» также будет взаимозависимым.
Иные случаи взаимозависимости	Например, взаимозависимость может быть установлена <i>между юридическим лицом и его акционером</i>, имеющим контрольный пакет акций (п. 4 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17.03.2003 № 71). Нередко суды делают выводы о взаимозависимости организации и лиц, <i>связанных с ней трудовым договором</i>. Так, например, в Постановлении от 18.02.2005 по де-	Если ранее требовалось специальное судебное толкование, то сейчас это предусмотрено законом.

Сравниваемое значение	До 01.01.2012	После 01.01.2012
	лу № А43-8505/2004-31-473 ФАС Волго-Вятского округа признал взаимозависимость организации и ее работников, поскольку отношения между ними повлияли на цену реализации вновь приобретенных квартир. Наличие трудовых отношений между участниками сделки купли-продажи квартир также послужило причиной признания их взаимозависимыми в смысле ст. 20 НК РФ ФАС Восточно-Сибирского округа в Постановлении от 17.07.2003 по делу № А19-19140/02-24-Ф02-2097/03-С1. Аналогичную позицию заняли судьи в Постановлении ФАС Уральского округа от 22.06.2006 № Ф09-5261/06-С2. Кроме того, в соответствии с правовой позицией, изложенной в п. 3.3 Определения Конституционного Суда РФ от 04.12.2003 № 441-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Нива-7» на нарушение конституционных прав и свобод п. 2 ст. 20, пп. 2 и 3 ст. 40 Налогового кодекса Российской Федерации», право признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, не предусмотренным п. 1 ст. 20 НК РФ, может быть использовано судом лишь при условии, что эти основания указаны в других правовых актах, а отношения между этими лицами объективно могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг), в том числе в случаях совершения хозяйственным обществом сделок с заинтересованными лицами, признаваемыми таковыми законом.	
Монополисты		Не являются взаимозависимыми с теми, на чьи цены влияют в силу своего преимущественного положения на

Сравниваемое значение	До 01.01.2012	После 01.01.2012
		рынке. (Так называемые низкие цены (скидки за объем) при работе с монополистами, градообразующими предприятиями и т. д.)

Предмет сделок, подлежащих контролю

Сделки между взаимозависимыми лицами. В случае, если в сделках между взаимозависимыми лицами создаются или устанавливаются коммерческие или финансовые условия, отличные от тех, которые имели бы место в сделках между лицами, не являющимися взаимозависимыми, то любые доходы (прибыль, выручка), которые могли бы быть получены одним из этих лиц, но вследствие указанного отличия не были им получены, учитываются для целей налогообложения у этого лица.

Вариант работы: завод – торговый дом; генеральный подрядчик – субподрядчики.

Контролируемые сделки. Контролируемыми сделками признаются:

а) сделки между российскими взаимозависимыми лицами, если общая сумма доходов по таким сделкам:

– превышает 1 млрд рублей за календарный год (данный порог на 2012 г. установлен в размере 3 млрд рублей и на 2013 г. – 2 млрд рублей);

– превышает 100 млн рублей за календарный год и одна из сторон сделки применяет специальный режим налогообложения в виде ЕНВД или единого сельскохозяйственного налога (данное положение вступает в силу с 1 января 2014 г.);

– превышает 60 млн рублей за календарный год и одна из сторон сделки является налогоплательщиком НДС; или не является налогоплательщиком налога на прибыль или применяет нулевую ставку; или является резидентом особой экономической зоны;

б) внешнеторговые сделки между взаимозависимыми лицами без какого-либо нижнего порога по сумме доходов по таким сделкам;

в) внешнеторговые сделки с товарами мировой биржевой торговли, если общая сумма доходов по таким сделкам превышает 60 млн рублей за календарный год и предметом сделки являются:

– нефть и товары, выработанные из нефти;

– черные и цветные металлы;

– минеральные удобрения;

– драгоценные металлы и драгоценные камни;

г) сделки с резидентами юрисдикций, внесенных Минфином России в перечень государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны), если общая сумма доходов по таким сделкам превышает 60 млн рублей за календарный год;

д) суд вправе признать сделку контролируемой в тех случаях, когда такая сделка формально не отвечает признакам контролируемой, однако подобные условия созданы налогоплательщиком искусственно.

А также совокупность сделок по реализации (перепродаже) товаров, совершаемых с участием (при посредничестве) лиц, не являющихся взаимозависимыми. Указанная совокупность сделок приравнивается к сделке между взаимозависимыми лицами при условии, что такие лица (посредники)

- не выполняют никаких дополнительных функций;
- не принимают на себя никаких рисков и не используют активы для реализации сделки.

Вывод: наличие простых посредников между взаимозависимыми лицами не спасет.

Появилось интересное определение рыночной цены для целей налогообложения. Для целей НК РФ цены, применяемые в сделках, сторонами которых являются лица, не признаваемые взаимозависимыми, а также доходы (прибыль, выручка), получаемые лицами, являющимися сторонами таких сделок, признаются рыночными.

В случае применения налогоплательщиком в сделке между взаимозависимыми лицами цен товаров (работ, услуг), не соответствующих рыночным ценам, если указанное несоответствие повлекло занижение сумм одного или нескольких налогов (авансовых платежей), указанных в п. 4 настоящей статьи, налогоплательщик вправе самостоятельно произвести корректировку налоговой базы и сумм соответствующих налогов.

Сделки, не подлежащие контролю. Не признаются контролируемыми сделки, совершенные между:

а) российскими организациями, зарегистрированными в одном субъекте Российской Федерации, при условии что:

- они не имеют обособленных подразделений на территории других субъектов Российской Федерации, а также за пределами России;
- они не уплачивают налог на прибыль организаций в бюджеты других субъектов Российской Федерации;
- они не имеют убытков, принимаемых при исчислении налога на прибыль;
- отсутствуют иные основания для признания сделки контролируемой в соответствии с Законом;

б) участниками консолидированной группы налогоплательщиков.

При этом при контроле используется информация только из открытых источников и информация, предоставленная самим налогоплательщиком.

Методы определения рыночных цен. Пять методов для определения налогооблагаемого дохода в сделках между взаимозависимыми лицами:

- метод сопоставимых рыночных цен;
- метод цены последующей реализации;
- затратный метод;
- метод сопоставимой рентабельности;
- метод распределения прибыли.

Предусмотрена определенная иерархия применения методов.

Новая обязанность налогоплательщика: представление документов.

На налогоплательщика возлагается обязанность уведомлять территориальный налоговый орган о совершенных им в календарном году контролируемых сделках. В уведомлениях необходимо указывать лишь предметы сделок, сведения об участниках сделок, сумму доходов и (или) расходов. При этом Закон не возлагает на налогоплательщика обязанность представлять какие-либо дополнительные документы (расчеты) вместе с таким уведомлением. Обязанность по представлению документации возникает у налогоплательщика только при получении соответствующего требования налогового органа. Налоговому органу предоставлено право истребовать у налогоплательщика документацию по конкретной сделке (группе однородных сделок). Под документацией законодатель понимает документ, содержащий данные о деятельности налогоплательщика, перечень лиц, с которыми совершена сделка, описание сделки, сведения о функциях лиц, являющихся сторонами контролируемой сделки, сведения об использованных методах расчета рыночных цен, сведения об экономической выгоде, полученной налогоплательщиком. Непредставление документов влечет взыскание штрафа в размере 5000 рублей. До 2014 г. указанные положения об уведомлениях и представлении документации применяются в тех случаях, когда сумма доходов по всем контролируемым сделкам, совершенным в календарном году, превышает 100 млн рублей в 2012 г. и 80 млн рублей в 2013 г.

Новая налоговая проверка. Проверка соответствия цен, используемых налогоплательщиком по сделкам со взаимозависимыми лицами, рыночным ценам выделена в отдельный вид налоговых проверок, которая проводится по особым правилам.

Отличия: увеличенные в два раза сроки на проведение проверки.

Проверяющий орган будет федеральный. Налоговые инспекции на местах проверять такие сделки не будут.

Не все так плохо: симметричные корректировки. Закон предусматривает возможность проведения симметричных корректировок для тех случаев, когда налоговый орган в ходе проверки одной из сторон контролируемых сделок установил несоответствие уровню рыночных цен цены, примененной в сделке со взаимозависимым лицом. В этом случае вторая сторона контролируемой сделки вправе самостоятельно провести симметричные корректировки. Симметричные корректировки допускаются только в том случае, когда одной из сторон сделки исполнено соответствующее решение налогового органа.

С налоговой можно договориться: соглашения о ценообразовании.

Для крупнейших российских налогоплательщиков Закон также предусматривает возможность заключения с налоговыми органами соглашений о ценообразовании. В соглашении фиксируется порядок определения цен и (или) применения методов ценообразования в контролируемых сделках для целей налогообложения.

Соответственно заключение соглашения о ценообразовании освобождает налогоплательщика от обязанности доказывать соответствие примененных им цен по сделке со взаимозависимым лицом уровню рыночных цен. Соглашение о ценообразовании заключается на срок не более 3 лет.

Переходные положения. Следует отметить, что положения ст. 20 и 40 НК РФ сохраняют свою силу в отношении сделок, по которым доходы и (или)

расходы признаны налогоплательщиком до вступления в силу Закона. Хотя первоначальная редакция Закона предусматривала издание Минфином России методических рекомендаций по применению Закона, итоговый текст Закона не содержит такого положения.

Не все так четко, как хотелось бы. Закон содержит ряд противоречивых положений. Например, в Законе используется термин «общедоступные источники информации», при этом данное понятие никак не раскрывается, что неизбежно приведет к спорам о том, является ли конкретная информация полученной из общедоступных источников, и как следствие – может ли такая информация быть использована при определении интервала рыночных цен; установленная Законом иерархия источников информации ограничивает использование ряда методов определения интервала рыночных цен, когда в открытом доступе имеется информация, находящаяся выше по иерархии Закона, но неприемлемая с точки зрения применения выбранного метода; Закон выводит из числа контролируемых сделки, заключаемые между организациями, расположенными в одном субъекте Российской Федерации, при условии отсутствия убытков, однако неясно, будет ли сохраняться это положение в тех случаях, когда убыток будет заявлен одной из сторон такой сделки после ее исполнения, но в пределах одного налогового периода.

Вступление в силу и особенности применения. Закон вступает в силу с 1 января 2012 г. При этом штрафы по результатам корректировок не будут взиматься в отношении периодов до 2014 г., штраф в размере 20% будет взиматься в 2014–2016 гг. и штраф в размере 40% будет взиматься только с 2017 г.

В качестве заключения можно порекомендовать бизнесу:

- определить круг взаимозависимых лиц;
- провести инвентаризацию сделок, которые могут быть признаны контролируемыми;
- определить приемлемый метод определения рыночных цен на реализуемые организацией товары (работы, услуги);
- определить источники информации, которые могут быть использованы для определения уровня рыночных цен;
- определить интервал рыночных цен на реализуемые организацией товары (работы, услуги);
- сопоставить интервал рыночных цен, удовлетворяющий требованиям Закона, с ценами, приемлемыми с точки зрения требований таможенных и (или) антимонопольных органов, а равно учитывающими требования отраслевого законодательства (например, цены на фармацевтические препараты).

Таким образом, неизбежно вырастет нагрузка на персонал предприятий, вырастут управленческие расходы на содержание аппарата специалистов в этой области. С другой стороны, в масштабах страны появится прозрачность цен и ясность оценки рисков.

Раздел 19. РАЗЪЯСНЕНИЯ ВАС РФ ПО НАЛОГОВЫМ ВОПРОСАМ, 66 СУДЕБНЫХ ОРИЕНТИРОВ ДЛЯ НАЛОГОВЫХ ИНСПЕКЦИЙ

Наиболее интересным и ожидаемым судебным актом сегодня является разрабатываемое в настоящее время Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

Итак, какие же новеллы в толковании и применении налогового законодательства готовит суд высшей судебной инстанции. Рассмотрим наиболее любопытные из них.

1. Переход налогоплательщика на учет из одного налогового органа в другой сам по себе не влияет на состояние его правоотношений с системой налоговых органов, в частности не влечет прекращения или приостановление урегулирования оставшихся нерешенными вопросов.

2. По смыслу подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ при определении налоговым органом на основании данной статьи сумм налогов, подлежащих уплате налогоплательщиком в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем должны быть определены не только доходы налогоплательщика, но и его расходы.

3. По смыслу положений ст. 44 НК РФ утрата налоговым органом возможности принудительного взыскания сумм налогов, пеней, штрафа, то есть неприятие им в установленные сроки надлежащих мер ко взысканию, сама по себе не является основанием для прекращения обязанности налогоплательщика по их уплате и, следовательно, для исключения соответствующих записей из его лицевого счета.

4. Из взаимосвязанного толкования норм подп. 5 п. 3 ст. 44 и подп. 4 п. 1 ст. 59 Кодекса следует, что исключение соответствующих записей из лицевого счета налогоплательщика возможно только на основании судебного акта, в соответствии с которым налоговый орган утрачивает возможность взыскания недоимки, пеней, штрафов в связи с истечением установленного срока их взыскания, в том числе в случае отказа в восстановлении пропущенного срока подачи в суд заявления о взыскании этих сумм.

5. П. 2 ст. 49 Кодекса предусматривает при недостаточности средств ликвидируемой организации возложение на ее учредителей (участников) в пределах и порядке, установленных законодательством Российской Федерации, обязанности погасить оставшуюся задолженность по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов.

При применении данной нормы необходимо учитывать, что поскольку в законодательстве Российской Федерации о налогах и сборах не предусмотрено иное, вменение названным лицам такой обязанности возможно только в том случае, когда в соответствии с гражданским законодательством учредители (участники) ликвидируемого юридического лица несут субсидиарную ответственность по его долгам.

6. Если при рассмотрении дела, связанного с применением санкции за налоговое правонарушение, будет установлено наличие хотя бы одного из смягчающих ответственность обстоятельств (п. 1 ст. 112 Кодекса), суд при определении размера подлежащего взысканию штрафа обязан в соответствии с

п. 3 ст. 114 Кодекса уменьшить его размер не менее чем в два раза по сравнению с предусмотренным соответствующей нормой Кодекса.

Учитывая, что п. 3 ст. 114 Кодекса установлен лишь минимальный предел снижения налоговой санкции, суд по результатам оценки соответствующих обстоятельств (например, характера совершенного правонарушения, количества смягчающих ответственность обстоятельств, личности налогоплательщика, его материального положения) вправе уменьшить размер взыскания, и более чем в два раза.

7. П. 1 ст. 80 Кодекса разграничивает два самостоятельных документа – налоговую декларацию и расчет авансового платежа.

В связи с этим судам следует исходить из того, что установленной ст. 119 НК РФ ответственностью за несвоевременное представление налоговой декларации не охватываются деяния, выразившиеся в непредставлении либо в несвоевременном представлении расчета авансовых платежей.

8. В силу ст. 119 НК РФ непредставление налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета влечет взыскание штрафа в размере 5% неуплаченной суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основании этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 1000 рублей.

При применении данной нормы судам следует учитывать, что отсутствие у налогоплательщика недоимки по задекларированному налогу не освобождает его от указанной ответственности. В этом случае установленный ст. 119 Кодекса штраф подлежит взысканию в минимальном размере 1000 рублей.

9. Бездействие налогоплательщика, выразившееся исключительно в перечислении в бюджет указанной в налоговой декларации или налоговом уведомлении суммы налога, не образует состав правонарушения, предусмотренного ст. 122 НК РФ. В этом случае с него подлежит взысканию только пеня.

10. В контексте действующего законодательного регулирования осмотр помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода (прибыли), не может рассматриваться в качестве самостоятельной формы налогового контроля и осуществляться вне рамок выездной налоговой проверки.

11. Налоговые органы вправе запрашивать у банков справки о наличии счетов и (или) об остатках денежных средств на счетах, выписки по операциям на счетах организаций (индивидуальных предпринимателей) только в тех случаях, когда в отношении соответствующей организации (индивидуального предпринимателя):

- проводятся мероприятия налогового контроля;
- вынесено решение о взыскании налога за счет денежных средств (ст. 46 НК РФ);
- принято решение о приостановлении операций или об отмене приостановления операций по счетам.

При этом для возникновения у налогового органа права направить соответствующий запрос достаточно наличия хотя бы одного из перечисленных выше оснований.

12. В период приостановления выездной налоговой проверки допускается совершение налоговыми органами действий, которые осуществляются вне

территории (помещения) налогоплательщика и не связаны с истребованием у него документов.

13. В силу п. 2 ст. 93.1 НК РФ в случае, если вне рамок проведения налоговых проверок у налоговых органов возникает обоснованная необходимость получения информации относительно конкретной сделки, должностное лицо налогового органа вправе истребовать эту информацию у участников этой сделки или у иных лиц, располагающих информацией об этой сделке.

При применении указанных положений судам необходимо иметь в виду, что в отличие от нормы п. 1 той же статьи они предоставляют налоговым органам право истребовать у соответствующих лиц лишь информацию о конкретной сделке, но не сами первичные документы (например, договор, платежные документы), касающиеся такой сделки.

14. Соответствующие положения ст. 78 и 79 НК РФ не могут толковаться как допускающие проведение зачета излишне уплаченного (взысканного) налога, пеней, штрафа в счет погашения задолженности, возможность принудительного взыскания которой утрачена.

15. Обращение налогоплательщика в суд с иском о возврате или зачете излишне уплаченных сумм налогов, пеней, штрафа возможно только в случае отказа налогового органа в удовлетворении упомянутого выше заявления либо неполучения налогоплательщиком ответа в установленный законом срок.

16. В случае, когда взыскание излишних сумм осуществлено налоговым органом на основании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, принятых в соответствии с правилами ст. 101 и 101.4 Кодекса, налогоплательщик вправе обратиться в суд за возвратом спорных сумм без предварительной подачи соответствующего заявления в налоговый орган.

17. Вынесение решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки или иных мероприятий налогового контроля не тем руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, который рассматривал указанные материалы (в том числе возражения соответствующего лица) и непосредственно исследовал все имеющиеся доказательства, также является нарушением существенных условий процедуры рассмотрения, поскольку в этом случае лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка или иные мероприятия налогового контроля, лишается возможности дать пояснения относительно содержащихся в акте и иных материалах выводов непосредственно тому должностному лицу налогового органа, которое вынесло решение.

18. После вынесения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения руководитель (заместитель руководителя) налогового органа не вправе вносить в такое решение изменения, ухудшающие положение лица, в отношении которого такое решение было вынесено.

19. Результаты оперативно-розыскной деятельности не могут рассматриваться в качестве доказательств, подлежащих исследованию налоговым органом при рассмотрении материалов налоговой проверки (п. 4 ст. 101 НК РФ) или при осуществлении производства по делу о предусмотренных НК РФ налоговых правонарушениях (п. 7 ст. 101.4) либо судом при рассмотрении дела.

Соответствующая информация, полученная налоговым органом, может служить лишь основанием для проведения им мероприятий налогового контроля, предусмотренных главой 4 НК РФ.

20. Поскольку положениями ст. 101.4 НК РФ не предусмотрен специальный срок для вступления в силу решений налогового органа, вынесенных по результатам рассмотрения материалов иных мероприятий налогового контроля, судам применительно к п. 9 ст. 101 Кодекса необходимо исходить из того, что названные решения вступают в силу по истечении 10 дней со дня их вручения лицу (его представителю), в отношении которого они были вынесены, либо со дня, когда они считаются полученными. Соответственно до вступления в силу упомянутые решения так же, как и решения, принятые на основании ст. 101 НК РФ, могут быть обжалованы в апелляционном порядке.

21. В случае подачи в вышестоящий налоговый орган апелляционной жалобы только на часть решения нижестоящего налогового органа такое решение не вступает в силу полностью, то есть и в той части, в которой оно не обжаловалось.

Как видно, положения данного Постановления не носят революционного характера, но при этом могут сыграть положительную роль в унификации судебной практики по налоговым спорам, а также уменьшить количество спорных вопросов во взаимоотношениях налогоплательщиков и государства.

66 судебных ориентиров для инспекций*

(обзор постановлений ВАС РФ по налоговым спорам за 2010 г. и за первое полугодие 2011 г., который ФНС направила инспекциям)

Как вы знаете, если между организацией (предпринимателем) и налоговой инспекцией возникли разногласия, то прежде чем доводить дело до суда, инспекторы должны проверить, какая арбитражная практика сложилась по спорному вопросу. ФНС России настроена снизить количество бесперспективных споров налогоплательщиков с налогоплательщиками. Именно поэтому Письмом от 12.08.2011 № СА-4-7/13193@ она направила нижестоящим налоговым инспекциям обзор 66 довольно свежих Постановлений Президиума Высшего арбитражного суда (за 2010 г. и за первое полугодие 2011 г.). И поскольку инспекторам предложено использовать их в работе, об этих решениях полезно знать и бизнесу.

Суть судебного решения	Пояснения	Реквизиты Постановлений Президиума ВАС РФ
НДС		
<i>Принятые в пользу налогоплательщиков</i>		
Инспекция должна перечислить сумму НДС, которую решено возместить по итогам каме-	После окончания камеральной проверки декларации, в которой НДС заявлен к возмещению, ИФНС в течение 7 рабочих дней должна принять сразу два решения:	от 17.03.2011 № 14223/10

* Материал предоставлен редакцией журнала «Главная книга» (автор Л.А. Елина)

ральной проверки, даже без заявления о возврате – на любой известный ей счет налогоплательщика.	– о возмещении налога в форме возврата(если не выявлено каких-либо налоговых нарушений и нет задолженности по налогам, пеням или штрафам); – о возврате НДС (если налогоплательщик не заявлял о зачете). И уже на следующий день инспекция должна направить поручение на возврат налога в управление Федерального казначейства. Если же на 12-й рабочий день после завершения камеральной проверки вы не получите денег от налоговой, то с нее можно будет взыскать проценты, которые начисляются по ставке рефинансирования ЦБ РФ.	
Для вычета входного НДС по товарам, доставленным самовывозом, товарно-транспортная накладная не нужна.	Для подтверждения вычета в этой ситуации достаточно накладной по форме № ТОРГ-12 (и, разумеется, счета-фактуры). Кстати, когда покупатель не оплачивает транспортировку, то на наличии ТТН не настаивает и финансовое ведомство.	от 09.12.2010 № 8835/10
По демонтажным работам при ликвидации основных средств вычет НДС законен.	Использование ОС включает в себя их установку, эксплуатацию и при необходимости ликвидацию. Следовательно, к вычету можно принять входной налог и по расходам на работы по ликвидации ОС. Напомним, что с октября 2011 г. в Налоговом кодексе появится норма, позволяющая без споров с проверяющими принимать к вычету НДС по работам и услугам подрядчика по ликвидации основных средств, их демонтажу и разборке.	от 20.04.2010 № 17969/09
При строительстве объекта, предназначенного для продажи, начислять НДС надо только при его реализации.	Если здание строится для продажи, то строительно-монтажные работы не являются СМР для собственного потребления. В этом случае НДС начисляется только при реализации построенного объекта. Главное – доказать цель строительства. И не важно, финансировалась ли стройка третьими лицами и были ли заключены предварительные договоры на продажу.	от 23.11.2010 № 3309/10
Если по договору с иностранным исполнителем цена увеличивается на российский НДС, то налоговый агент, перечисливший налог в бюджет за счет собственных средств,	Случается, что иностранный контрагент не желает, чтобы из его гонорара удерживали НДС. Но российская организация-покупатель, как налоговый агент, обязана перечислить НДС в бюджет. Тогда в договор включается условие о том, что цена увеличивается на сумму налогов, подлежащих уплате ино-	от 18.05.2010 № 16907/09

имеет право на его вычет.	странцем в России, и агент может принять НДС к вычету.	
Ошибки в «экспортной» налоговой базе не влияют на возмещение НДС.	Возмещение НДС по экспортным операциям – следствие налоговых вычетов и от правильности определения налоговой базы по «экспортной» реализации не зависит, так как налоговая база умножается при экспорте на ставку 0%. Поэтому из-за ошибок в ее расчете нельзя отказать в возмещении НДС.	от 01.03.2011 № 13995/10
Инспекция не вправе отказывать в возмещении НДС, если налогоплательщик не был извещен о времени и месте рассмотрения материалов камеральной проверки.	Решение инспекции об отказе в возмещении НДС в этом случае будет незаконным, даже если организация не может подтвердить вычет из-за нарушений в оформлении счетов-фактур. Ведь выявив нарушения, инспекция должна составить акт проверки и вручить его налогоплательщику. И лишь по результатам рассмотрения материалов проверки ИФНС может решить, привлекать организацию к ответственности или нет. И только одновременно с этим можно принять решение об отказе в возмещении НДС.	от 20.04.2010 № 162/10
Налоговики не должны тянуть с возвратом «неспорной» части НДС.	По правомерно заявленному к возмещению НДС инспекция должна в течение 7 рабочих дней с момента окончания камеральной проверки принять одновременно два решения: – о возмещении налога; – о возврате суммы НДС, если нет оснований для ее зачета. И не важно, что в возмещении какой-то части налога инспекция собирается отказать. Процедура подготовки акта проверки и рассмотрения ее материалов не касается операций, по которым не выявлены нарушения.	от 12.04.2011 № 14883/10
<i>Принятые в пользу проверяющих</i>		
Для решений об отказе в возмещении НДС досудебное обжалование обязательно.	Решение об отказе в возмещении НДС может быть обжаловано в суд только после рассмотрения жалобы налогоплательщика вышестоящим налоговым органом.	от 24.05.2011 № 18421/10
Налог на прибыль		
<i>Принятые в пользу налогоплательщиков</i>		
Частично прощенный долг можно учесть в расходах.	Организация, простившая долг своему контрагенту, может включить сумму прощенного долга во внереализационные расходы как убыток отчетного (налогового) периода, причем не дожидая-	от 15.07.2010 № 2833/10

	ясь истечения срока исковой давности. Главное – чтобы такие расходы были направлены на получение дохода. Это соблюдается, когда долг прощен частично по мировому соглашению, предусматривающему возврат должником оставшейся суммы.	
Стоимость страховки на случай смерти работника учитывается в расходах без процентных ограничений.	Сейчас взносы на добровольное страхование на случай смерти работника или утраты им трудоспособности в связи с исполнением трудовых обязанностей можно учесть в расходах, если они не превышают 15 000 руб. в год на одного застрахованного. Других ограничений для этих взносов в Налоговом кодексе нет. А предел «3% от расходов на оплату труда» установлен для взносов на добровольное страхование на случай временной нетрудоспособности работника из-за заболевания или травмы (кроме несчастных случаев на производстве).	от 20.10.2010 № 5975/10
Если затраты с равными основаниями могут быть отнесены одновременно к нескольким группам расходов, организация сама определяет, к какой именно группе их отнести.	К примеру, затраты на составление проектной документации по разработке месторождения можно учитывать или как текущие расходы на освоение природных ресурсов, или как расходы на научно-исследовательские разработки (НИОКР).	от 23.11.2010 № 6029/10
<i>Принятые в пользу проверяющих</i>		
Невостребованную кредиторку надо учесть в доходах в том периоде, в котором истек срок исковой давности по ней.	Организация не может произвольно выбирать, когда ей учитывать в доходах просроченную задолженность. И не важно, проводила ли организация инвентаризацию кредиторской задолженности и издал ли руководитель приказ о ее списании.	от 08.06.2010 № 17462/09
Если упаковка и маркировка продукции – неотъемлемая часть производства, то затраты на них – прямые расходы.	В этом случае затраты на упаковочные материалы списываются на расходы не сразу, а по мере реализации продукции, в стоимости которой они учтены. Относить такие расходы к косвенным неправильно.	от 02.11.2010 № 8617/10
Единовременные надбавки к пенсии в расходах не учитываются.	Сумму единовременной надбавки к пенсии по старости, выплаченной работнику при его увольнении, нельзя учесть в налоговых расходах. Причем даже если такая выплата предусмотрена трудовым договором. Ведь она носит непроизводственный характер и не связана с оплатой труда.	от 01.03.2011 № 13018/10

Документ, подтверждающий резидентство иностранного партнера, должен выдать компетентный орган, указанный в соглашении об избежании двойного налогообложения.	Документы, выданные другими органами иностранного государства, не доказывают налоговое резидентство. Поэтому если на основании таких бумаг организация не удержала налог с дохода, выплаченного иностранной компанией, то ей грозит штраф.	от 28.12.2010 № 9999/10
Необоснованная налоговая выгода		
<i>Принятые в пользу налогоплательщиков</i>		
Подписание документов от имени контрагентов неуполномоченными лицами не может быть единственным основанием для отказа покупателю в учете расходов.	Если покупатель не знал о подложности документов, которые ему дал контрагент, его расходы – экономически обоснованные. Главное – чтобы инспекция не смогла опровергнуть реальность операции.	от 08.06.2010 № 17684/09
Инспекция не может отказать в признании части расходов по операции, не проверив «рыночность» цены.	Заподозрив у организации необоснованную налоговую выгоду, инспекция не может часть расходов по конкретной операции признать, а в части – отказать. В такой ситуации налоговики должны проверить «рыночность» цен. А если это не сделано, то доначислять налоги они не могут.	от 28.10.2010 № 8867/10
<i>Принятые в пользу проверяющих</i>		
Если инспекция признала сделку мнимой, то она вправе взыскать налог в бесспорном порядке.	Признание мнимости сделки не свидетельствует о ее юридической переквалификации (а только в последнем случае инспекции нужно обращаться в суд). Инспекция может признать сделку мнимой, то есть совершенной лишь для вида, если сочтет, что документы не подтверждают реальность хозяйственных операций.	от 01.06.2010 № 16064/09
Первичные документы, выданные от имени несуществующей организации, не подтверждают расходы.	Операция с несуществующим контрагентом не может быть реальной. Так что будьте бдительны: выбирая контрагентов, проверяйте их регистрацию и ИНН.	от 31.05.2011 № 17649/10, от 19.04.2011 № 17648/10, от 01.02.2011 № 10230/10
Налог на имущество, ЕНВД и упрощенка		
<i>Принятые в пользу налогоплательщиков</i>		
Пока в новом здании ведутся отделочные работы, с него не надо платить налог на имущество.	Построенное здание, на которое получено разрешение на ввод в эксплуатацию, но которое сдано без отделки, надо включать в состав основных средств только после того, как в нем завершены все отделочные работы и	от 16.11.2010 № 4451/10

	оно доведено до состояния готовности. То есть это надо сделать в месяце издания приказа руководителя о вводе здания в эксплуатацию.	
Для авторемонтной мастерской продажа запчастей – не отдельный вид деятельности.	Продажу клиентам запчастей, которые потребовались для ремонта машин, нельзя назвать торговлей. А следовательно, и дополнительных налогов (помимо ЕНВД с ремонтных услуг) быть не может.	от 22.06.2010 № 14630/09
Продажа товара со склада, если он демонстрируется и оплачивается в офисе, не обязывает платить ЕНВД.	Если офис находится в не предназначенном для торговли здании (например, административном), то он – не объект стационарной торговой сети. Следовательно, в отношении розничной торговли с использованием данного помещения применять ЕНВД нельзя.	от 15.02.2011 № 12364/10
<i>Принятые в пользу проверяющих</i>		
Стоимость товаров, передаваемых в счет оплаты услуги, – не только расход, но и доход заказчика-«упрощенца».	Ведь передача товаров на возмездной основе – это реализация.	от 21.12.2010 № 10659/10
Налоговые проверки, штрафы и рассмотрение жалоб		
<i>Принятые в пользу налогоплательщиков</i>		
Если право на нулевую ставку НДС подтверждено документами, инспекция не вправе проводить дополнительные мероприятия налогового контроля в ходе камеральной проверки.	Если же инспекция все же проведет такие мероприятия, то их результаты будут считаться доказательствами, полученными с нарушением Кодекса, которые нельзя использовать при вынесении решения по результатам проверки.	от 26.04.2011 № 17393/10
Если налогоплательщик руководствовался письменными разъяснениями компетентного органа, то его вины в совершении правонарушения нет и штрафовать его нельзя.	В частности, если при расчете налога организация ориентировалась на письма Минфина, опубликованные в средствах массовой информации и в справочно-правовых системах.	от 30.11.2010 № ВАС-4350/10
<i>Принятые в пользу проверяющих</i>		
За несообщение в инспекцию об открытии счета для операций с использованием банковских карт – штраф 5000 руб.	Расчетные операции с использованием банковских карт банк проводит на основании договора банковского счета. Следовательно, о счетах, открытых для банковских карт, надо сообщать в инспекцию.	от 21.09.2010 № 2942/10
Для рассмотрения в УФНС жалобы на решение инспекции присутст-	Налоговый кодекс не обязывает извещать налогоплательщика о времени и месте рассмотрения его жалобы на	от 21.09.2010 № 4292/10

вия самого налогоплательщика не требуется.	решение инспекции, а также обеспечить его участие в рассмотрении.	
Расходы на подготовку возражений на акт налоговой проверки взыскать с инспекции как свои убытки нельзя.	Ведь взыскать в качестве убытков можно только расходы, причина которых – неправомерные действия налоговиков. А инспекторы, проводя проверку и составляя акт по ее итогам, действуют правомерно, даже если впоследствии их решение будет признано незаконным.	от 15.07.2010 № 3303/10
Стоимость услуг по подготовке заключения о незаконности решения ИФНС инспекцией не возмещается.	Затраты на такие услуги не относятся к судебным расходам.	от 29.03.2011 № 13923/10

* * *

Большинство споров из обзора ФНС закончилось победой налогоплательщиков. Однако особое внимание надо уделить именно тем, которые выиграли налоговые инспекции. Уж их-то инспекторы с радостью возьмут на вооружение.

Почему ВАС РФ притормозил ускорение амортизации*

Ускоренный коэффициент амортизации в бухгалтерском учете можно применить только при использовании метода уменьшаемого остатка.

Суть спора

Налогоплательщик получил имущество в лизинг и выбрал линейный метод амортизации в бухгалтерском и налоговом учете. При этом для целей бухгалтерского учета организация по аналогии с налоговым учетом решила применить ускоренный коэффициент амортизации. Для этого по истечении года после принятия объекта к учету она сократила срок полезного использования оборудования, скорректировала суммы амортизации за предыдущие периоды и уменьшила свои налоговые обязательства по налогу на имущество.

Инспекция в ходе проверки установила снижение срока полезного использования и посчитала его незаконным. При этом налоговые органы ссылались на Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденное приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н, а налогоплательщик – на нормы Федерального закона от 29.10.1998 № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)».

Позиция налоговой инспекции

ПБУ 6/01, регламентирующее порядок учета основных средств, предусматривает возможность применения повышающего коэффициента к норме амортизации только при начислении амортизации методом уменьшаемого остатка.

* Материал предоставлен редакцией журнала «Налоговые споры», <http://n-kodeks.ru>

Поскольку организация применяла линейный метод, она необоснованно увеличила размер амортизационных отчислений в бухгалтерском учете, что привело к занижению налоговой базы по налогу на имущество.

Позиция налогоплательщика

Сторона договора финансовой аренды, на балансе которой числится имущество, вправе применять ускоренную амортизацию. П. 1 ст. 31 Закона о лизинге предусмотрено, что стороны договора лизинга вправе определить применение ускоренного коэффициента амортизации. Ограничение, на которое ссылается налоговая инспекция, установлено в ПБУ, которое является подзаконным актом и не может противоречить Закону о лизинге.

Решение принято в пользу налоговой инспекции

Позиция суда

При определении налоговой базы имущество учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета (п. 1 ст. 375 НК РФ). Порядок учета объектов на балансе организации регулируется ПБУ 6/01. Согласно п. 17–19 ПБУ 6/01 начисление амортизации возможно различными способами. При этом применение коэффициента не выше 3 предусмотрено лишь для метода уменьшаемого остатка (п. 19 ПБУ 6/01). Такой же порядок установлен п. 54 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств.

Поскольку организация применяла линейный метод начисления амортизации, она не имела права применять коэффициент ускоренной амортизации и сокращать срок полезного использования имущества.

Срок полезного использования должен определяться на основании Классификации основных средств для целей бухгалтерского и налогового учета (Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы, утверждена постановлением Правительства от 01.01.2002 № 1).

Выводы суда содержатся в постановлении Президиума ВАС РФ от 05.07.2011 № 2346/11.

При рассмотрении данного дела ВАС РФ уделил основное внимание вопросу правомерности применения коэффициента 3 к бухгалтерской амортизации в отношении имущества, полученного в лизинг. По сути, решался вопрос о том, каким нормативным актом следует руководствоваться организациям для целей расчета налога на имущество организаций: Законом о лизинге или положениями нормативного акта по бухгалтерскому учету ПБУ 6/01.

ВАС РФ пришел к выводу о том, что использование повышающего коэффициента амортизации при применении линейного метода в бухгалтерском учете недопустимо. Такой же позиции всегда придерживался Минфин России (см. Письма Минфина России от 26.04.2010 № 03-05-05-01/09, от 22.08.2006 № 07-05-06/220). Для целей бухучета коэффициент 3 можно применить лишь тогда, когда организация применяет метод уменьшаемого остатка. Напомним, что метод уменьшаемого остатка предполагает расчет амортизационных отчислений исходя из:

- остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года;

– нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента не выше 3, установленного организацией.

Пример 1.

Организация-лизингополучатель получила в лизинг имущество стоимостью 144 000 руб. Срок его полезного использования, определенный в бухгалтерском и налоговом учете на основании классификации основных средств, составляет 108 месяцев. В бухгалтерском учете организация применяет метод уменьшаемого остатка с коэффициентом 3, в налоговом учете – линейный метод.

Норма амортизации в бухгалтерском учете за год составит: 33,3333%. [(100 : 9) Ч 3]. Сумма амортизации в бухгалтерском учете составит:

- за первый год – 48 000 руб. (144 000 × 33,3333%);*
- за второй год – 32 000 руб. (96 000 × 33,3333%);*
- за третий год – 21 333 руб. (64 000 × 33,3333 %) и т.д.*

В налоговом учете за год на затраты будет списываться 48 000 руб.

При применении метода уменьшаемого остатка суммы амортизации, а также остаточная стоимость в течение срока амортизации в бухгалтерском и налоговом учете будут отличаться. Это приведет к дополнительным расчетам на основании Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02, утвержденного приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н.

Возникает вопрос: могла ли организация совместить бухгалтерский и налоговый учет и избежать доначисления налога на имущество организаций? По нашему мнению, могла. Сроком полезного использования является период, в течение которого использование объекта основных средств приносит экономические выгоды (доход) организации. По правилам бухгалтерского учета организация самостоятельно устанавливает срок полезного использования основных средств при принятии объекта к бухучету (пп. 4, 20 ПБУ 6/01). Сложно согласиться с мнением коллегии судей, согласно которому и в бухгалтерском, и в налоговом учете следует использовать сроки, установленные Классификацией основных средств.

Таким образом, при принятии объекта к учету организация имела возможность установить в бухгалтерском учете срок полезного использования в 3 раза меньше срока, предусмотренного Классификацией основных средств. Правда, свою позицию при выборе срока полезного использования организация должна обосновать. При определении СПИ нужно исходить из реально предполагаемого срока использования ОС в деятельности организации, а не задаваться целью снизить налог на имущество.

Пример 2.

Организация-лизингополучатель получила в лизинг имущество стоимостью 144 000 руб. В бухгалтерском учете срок полезного использования установлен в размере 36 месяцев, в налоговом учете на основании Классификации основных средств срок составляет 108 месяцев.

В учетной политике для целей налогового учета организация утвердила использование ускоренного коэффициента амортизации в размере 3.

Таким образом, и в бухгалтерском, и налоговом учете ежемесячная сумма амортизации составит 4000 руб. Ежегодно будет списываться по 48 000 руб.

Заметим, что в рассматриваемом деле организация скорректировала срок полезного использования по истечении двух лет с момента принятия к учету объекта основных средств. Для целей бухгалтерского учета корректировка срока полезного использования допустима, т. к. срок полезного использования является оценочным значением согласно п. 3 Положений по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008), утвержденных приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н. Однако изменение оценочного значения, как следует из п. 4 указанного ПБУ, в бухгалтерском учете отражается путем включения в доходы или расходы организации перспективно. То есть организация не имела права корректировать остаточную стоимость основных средств прошлых периодов. Уточнение срока полезного использования отражается лишь в показателях текущего года и последующих отчетных периодов.

Процедура обязательного обжалования решений налогового органа: 80 проблемных вопросов правоприменения*

Порядок обжалования решений налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения урегулирован статьями 139-141 НК РФ, с учетом положений, установленных ст. 101.2 НК РФ. Решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, не вступившее в силу, может быть обжаловано в апелляционном порядке путем подачи апелляционной жалобы. На основании п. 5 ст. 101.2 НК РФ эти виды решений налогового органа могут быть обжалованы в судебном порядке только после их обжалования в вышестоящем налоговом органе. На основании п. 16 ст. 7 Федерального закона от 27.07.2006 № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию правоотношения» такой порядок применяется к правоотношениям, возникающим с 1 января 2009 г.

Считается, что целью введения нормы об обязательности обжалования решения налогового органа в вышестоящий налоговый орган является возможность разрешения возникших разногласий между налогоплательщиком и контролирующим органом именно во внесудебном порядке. В отношении данной нормы представители судебных инстанций сходятся во мнении, что со-

* Материал предоставлен редакцией научно-практического журнала «Налоги и налогообложение».

держась в п. 5 ст. 101.2 НК РФ предписание регулирует порядок реализации права на обращение в арбитражный суд, закрепленного в ст. 4 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, в частности, предусматривает в качестве условия обращения в арбитражный суд с заявлением об оспаривании решения о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения обязательность первоначального обжалования данного решения в вышестоящем налоговом органе. Единственным и достаточным условием для обращения в суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа является предварительное обжалование такого решения в вышестоящий налоговый орган. По сравнению с действующими процессуальными требованиями, закрепленными в АПК РФ и ГПК РФ, данное нормативное требование НК РФ подлежит соблюдению в приоритетном порядке, что подтверждается и материалами судебной практики. Таким образом, данной нормой законодатель ввел необходимость обязательного досудебного урегулирования спора путем административного обжалования.

Однако, как показала практика, излишняя лаконичность законодателя в описании процедуры обязательного досудебного урегулирования налогового спора в ряде случаев не позволяет участникам спора самостоятельно определить верный алгоритм правоприменения.

Показательным является тот факт, что существуют разночтения даже о моменте, с которого установленный порядок подлежит обязательному соблюдению.

Как уже было указано выше, установленное в п. 5 ст. 101.2 требование на основании п. 16 ст. 7 Федерального закона «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» от 27.07.2006 № 137-ФЗ применяется к правоотношениям, возникающим с 1 января 2009 г. Таким образом, после 01.01.2009 налогоплательщик не может обжаловать решение налогового органа о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности в судебном порядке, минуя процедуру его обжалования в вышестоящем налоговом органе.

Однако в тексте Федерального закона не разъясняется, о каких именно возникших правоотношениях идет речь. Как правило, суды сходятся во мнении, что в рассматриваемой норме речь не идет о *правоотношениях по проведению проверки*. В остальном единства мнений нет.

Согласно *первой позиции*, норма п. 5 ст. 101.2 НК РФ подлежит применению исключительно *при обжаловании решений налоговых органов, вынесенных после 1 января 2009 г.* По мнению сторонников этой позиции, в рассматриваемой норме федерального закона речь идет о *правоотношениях по привлечению налогоплательщика к ответственности*. Такие правоотношения возникают в момент вынесения решения налогового органа. Соответственно, момент возникновения налоговых правоотношений связан с принятием налоговым органом решения в отношении налогоплательщика.

Однако и здесь существует определенное разночтение.

Некоторые судебные инстанции в своих решениях указывают, что правоотношения по привлечению налогоплательщика к ответственности возникают в момент вынесения решения налогового органа.

По мнению других, датой возникновения правоотношений все же необходимо признавать дату получения налогоплательщиком вынесенного решения налогового органа.

Сторонники *второй позиции* считают, что исходя из совместного анализа п. 9 ст. 101, ст. 101.2 и ст. 138 НК РФ в данном случае речь идет о *правоотношениях по оспариванию (обжалованию) акта налогового органа*. Соответственно, в установленном п. 5 ст. 101.2 НК РФ порядке подлежат обжалованию все решения, которые вступили в законную силу после 1 января 2009 г.

Согласно *третьей позиции*, *соблюдение досудебного порядка урегулирования спора обязательно при обращении налогоплательщика в суд с 01.01.2009*. В обоснование данной позиции суды обращают внимание, что *правоотношения*, на которые распространяется действие п. 5 ст. 101.2 НК РФ *имеют процессуальную природу*. В рамках данных правоотношений реализуется право налогоплательщика, в отношении которого инспекцией вынесено решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, на обращение в суд. П. 5 ст. 101.2 НК РФ регулирует порядок реализации права на обращение в арбитражный суд, закрепленный в ст. 4 АПК РФ. Согласно ч. 4 ст. 3 АПК РФ, судопроизводство в арбитражных судах осуществляется в соответствии с федеральными законами, действующими во время разрешения спора и рассмотрения дела, совершения отдельного процессуального действия или исполнения судебного акта, следовательно, необходимость соблюдения предусмотренного п. 5 ст. 101.2 НК РФ досудебного порядка урегулирования спора в целях установления возможности передачи спора на разрешение арбитражного суда определяется на дату обращения в арбитражный суд с соответствующим заявлением и вменяется в обязанность заявителю с 1 января 2009 г.

Процессуальное правоотношение возникает с момента, когда состоялся последний юридический факт – обращение в арбитражный суд с заявлением о признании незаконным решения налогового органа. Следовательно, ссылка на возникновение указанных правоотношений с момента осуществления налогового контроля и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения налоговым органом не имеет правового значения.

Возможный довод налогоплательщика, что п. 5 ст. 101.2 Налогового кодекса Российской Федерации установлена новая обязанность, а именно обязанность по обязательному обращению в вышестоящий налоговый орган с жалобой на решение налогового органа о привлечении к налоговой ответственности (или об отказе в привлечении к налоговой ответственности), что ухудшает положение налогоплательщика, также не находит поддержки судебных органов, которые ссылаются на процессуальную природу рассматриваемой нормы и дополнительно указывают, что обжалование в установленном порядке актов налоговых органов является правом налогоплательщика (подп. 12 п. 1 ст. 21 Налогового кодекса РФ), а не его обязанностью (ст. 23 Налогового кодекса РФ). Законодательство о налогах и сборах подобную обязанность на налогоплательщика не возлагает.

Подобное толкование можно встретить в решениях федеральных арбитражных судов Восточно-Сибирского округа. Правомерность такого толкования в косвенной форме была подтверждена и *ВАС РФ*, Определением которого

от 18.11.2009 № ВАС-12019/09 было отказано в передаче принятого Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 14.05.2009 № А33-698/09-Ф02-2055/09 по делу № А33-698/09 в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора.

В своем решении ВАС РФ указал, что так как до 1 января 2009 г. оспариваемый акт инспекции не вступил в силу, поэтому право на обжалование указанного акта возникло в 2009 г., то есть после введения обязательного досудебного порядка урегулирования данного спора.

Соответственно, в суд стали поступать многочисленные дела, в которых обжаловались уже не только сами деяния, приведшие к возникновению налогового спора, но и допущенные на этапе досудебного урегулирования спора процессуальные нарушения.

Проведенный анализ современной судебной практики позволил выявить основные вопросы, недостаточная урегулированность которых законодателем является причиной возникновения разногласий на этапе правоприменения и обуславливает необходимость дополнительного обращения в суд для разрешения спора.

Итак, при введении процедуры обязательного обжалования решений налогового органа законодатель не предусмотрел включение в текст Налогового кодекса РФ норм, содержащих четкий ответ на следующие вопросы:

1. На какие виды решений распространяются требования п. 5 ст. 101.2 НК РФ?

1.1. Может ли налогоплательщик самостоятельно определить решение, нарушающее его права и подлежащее обжалованию?

1.2. Может ли быть обжаловано решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения?

1.3. Необходимо ли налогоплательщику одновременно обжаловать все принятые налоговым органом в отношении него в один и тот же день решения? Например, нужно ли обжаловать решение налогового органа «Об отказе в возмещении суммы, заявленной к возмещению», вынесенное одновременно с решением «Об отказе в привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности»?

1.4. Распространяются ли требования об обязательном досудебном обжаловании на решения, принятые по правилам ст. 101.4 НК РФ?

1.5. Распространяются ли требования об обязательном досудебном обжаловании на решения о привлечении к ответственности за совершение нарушения банком обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах? Применим ли этот порядок к решениям о привлечении к ответственности по ст. 132-135.1 НК РФ?

1.6. Распространяются ли требования об обязательном досудебном обжаловании на решения об отказе в возмещении суммы налога (в том числе НДС)?

1.7. Необходимо ли соблюдать требования об обязательном досудебном порядке урегулирования спора в случае обжалования факта бездействия налогового органа?

2. Допускается ли обжалование решения в его части?

2.1. Вправе ли налогоплательщик обжаловать решение не полностью, а лишь в отдельной его части?

2.2. В случае, если в апелляционном порядке решение было обжаловано лишь в его части, вступает ли в силу его остальная часть?

2.3. При обжаловании в апелляционном порядке решения в его части, утрачивает ли налогоплательщик право на последующее обжалование уже вступившего в силу решения в той его части, по которой не подавалась апелляционная жалоба?

2.4. В случае, если в апелляционном порядке решение было обжаловано лишь в его части, возможно ли повторное обжалование решения нижестоящего налогового органа?

3. Распространяется ли требование об обязательном досудебном обжаловании на лиц, не являющихся налогоплательщиками?

3.1. Распространяются ли требования об обязательном досудебном обжаловании на иных заинтересованных лиц, не признаваемых участниками данного налогового правоотношения? Например, на прокурора.

4. Какие существуют требования к содержанию апелляционной жалобы и порядку ее подачи?

4.1. Должна ли жалоба иметь соответствующее наименование?

4.2. Предусмотрены ли специальные требования к форме и содержанию апелляционной жалобы на решение инспекции при обращении в вышестоящий налоговый орган?

4.3. Необходимо ли прилагать к подаваемой жалобе документы, подтверждающие полномочия лица, подписавшего жалобу?

5. Предоставлена ли налогоплательщику (или его представителю) возможность участвовать в рассмотрении материалов жалобы?

5.1. Вправе ли налогоплательщик или его представитель участвовать в рассмотрении материалов жалобы?

5.2. В случае предоставления налогоплательщиком дополнительных доказательств одновременно с подачей жалобы должно ли ему быть гарантировано рассмотрение жалобы в его присутствии?

5.3. Обязан ли налоговый орган извещать налогоплательщика или его представителя о дате и месте рассмотрения его жалобы?

5.4. Можно ли признать рассмотрение жалобы без извещения заявителя о месте и времени рассмотрения жалобы нарушением прав и законных интересов налогоплательщика (на основании ст. 101.2, 138-140 НК РФ)?

6. Можно ли рассматривать процедуру рассмотрения жалобы (в том числе апелляционной) налогоплательщика в качестве особой стадии производства по делу о налоговом правонарушении?

6.1. Допустимо ли в рамках процедуры обязательного досудебного обжалования применять отдельные правила ст. 101 НК РФ, регулирующие порядок вынесения решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки?

7. Какие дополнительные гарантии получает налогоплательщик в связи с необходимостью соблюдения досудебного порядка обжалования?

7.1. Могут ли быть продлены сроки для обращения в суд в связи с необходимостью соблюдения досудебного порядка обжалования?

8. В каких случаях процедура досудебного порядка обжалования может быть признана не соблюденной?

8.1. Можно ли признать досудебным урегулированием спора формальное обращение в вышестоящий налоговый орган в форме апелляционной жалобы, в котором решение нижестоящего налогового органа по существу не оспаривается?

8.2. Возможно ли признать процедуру досудебного порядка обжалования решения в вышестоящем налоговом органе не соблюденной в случае, если в тексте поданной апелляционной жалобы содержалось лишь часть доводов и при последующем обращении в суд содержание жалобы было дополнено?

8.3. Может ли решение инспекции быть обжаловано в судебном порядке только в той части, в которой было обжаловано в вышестоящий налоговый орган?

9. Каковы последствия несоблюдения установленного п. 5 ст. 101.2 НК РФ специального порядка обжалования?

9.1. Должен ли при обращении в суд налогоплательщик представить подробные сведения о результатах обжалования ненормативного акта налогового органа в вышестоящем налоговом органе? Можно ли ограничиться представлением доказательств направления жалобы в налоговый орган?

9.2. Несоблюдение установленного п. 5 ст. 101.2 НК РФ специального порядка обжалования лишает ли налогоплательщика возможности ссылаться на незаконность (необоснованность) такого решения?

9.3. Если судом установлено, что досудебный порядок урегулирования спора, установленный п. 5 ст. 101.2 Кодекса, не соблюден и отсутствуют доказательства отказа в восстановлении срока на обжалование решения, вступившего в законную силу, должны ли суды на основании нормы п. 2 ст. 148 АПК РФ оставить заявление налогоплательщика без рассмотрения?

10. Каковы последствия нарушения вышестоящим налоговым органом сроков рассмотрения жалобы?

10.1. Может ли нарушение срока вынесения решения по апелляционной жалобе быть признано достаточным основанием для отмены решения нижестоящего налогового органа?

10.2. Влечет ли нарушение срока принятия решения по жалобе признание такого решения недействительным?

10.3. Можно ли признать несоблюдение вышестоящим налоговым органом сроков рассмотрения жалобы нарушением прав и законных интересов налогоплательщика в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности? Нарушением конституционного права заявителя на защиту?

10.4. Если вышестоящим налоговым органом апелляционная жалоба налогоплательщика, поданная в установленный срок, рассмотрена по существу не была, возможно ли на этом основании признать факт нарушения прав и охраняемых законом интересов налогоплательщика, а также недействительность направленного на основании оспоренного решения требования об уп-

лате налогов, сборов, пени и штрафа как выставленного с нарушением норм Налогового кодекса Российской Федерации?

10.5. Влияет ли факт нарушения срока принятия решения на размер начисляемых пеней?

11.6. С какого момента вступает в силу решение нижестоящего налогового органа, когда вышестоящим налоговым органом апелляционная жалоба оставлена без рассмотрения и решение нижестоящего налогового органа не утверждалось и не изменялось?

11. Каковы особенности принятия решения по жалобе вышестоящим налоговым органом?

11.1. Обязан ли налоговый орган, применяя положения ст. 101.2 Налогового кодекса Российской Федерации, при рассмотрении жалобы проверить и разрешить все требования, изложенные в жалобе налогоплательщика?

11.2. Вправе ли вышестоящий налоговый орган передать полномочия принять решение по апелляционной жалобе иному налоговому органу?

11.3. Обязан ли при рассмотрении жалобы вышестоящий налоговый орган проверить:

- полноту установления обстоятельств, сопряженных с возложением на налогоплательщика соответствующих налоговых обязанностей?

- правильность применения норм налогового права при доначислении сумм налогов, пеней и санкций?

- соблюдение процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки и применения налоговой ответственности?

- законность решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и доводов налогового органа, положенных в его основание?

- наличие обстоятельств, смягчающих или отягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения?

11.4. Могут ли на стадии апелляционного рассмотрения жалобы вышестоящим налоговым органом быть представлены дополнительные доказательства и подлежат ли они исследованию?

11.5. Нормой п. 2 ст. 140 НК РФ установлен исчерпывающий перечень решений, одно из которых по результатам рассмотрения апелляционной жалобы может принять вышестоящий налоговый орган?

11.6. Является ли решение вышестоящего налогового органа, принятое по результатам рассмотрения апелляционной жалобы самостоятельным ненормативно-правовым актом?

11.7. При частичном обжаловании решения, является ли нарушением прав налогоплательщика принятие вышестоящим налоговым органом решения только в обжалуемой части?

11.8. Может ли вышестоящий налоговый орган выйти за рамки предмета и оснований жалобы, если это так или иначе ухудшит положение налогоплательщика?

11.9. Установив обстоятельства, согласно которым с налогоплательщика могут быть взысканы налоговые платежи, не указанные в резолютивной части оспариваемого решения налогового органа, вправе ли вышестоящий налоговый орган провести налоговую проверку в соответствии с подп. 1 п. 10 ст. 89 НК РФ и принять с учетом ее результатов необходимое решение?

11.10. В тех случаях, когда порядок рассмотрения апелляционных жалоб налогоплательщиков вышестоящим налоговым органом не регламентирован Налоговым кодексом, возможно ли, ссылаясь на этот правовой пробел, применять в отношении спорных вопросов проведения данной процедуры нормы п. 7 ст. 3 НК РФ и разрешать все неустранимые сомнения, противоречия и неясности акта законодательства о налогах и сборах в пользу налогоплательщика?

11.11. Вправе ли вышестоящий налоговый орган отменить решение нижестоящего налогового органа, по причине нарушения последним процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки?

11.12. Признается ли изменением решения вышестоящим налоговым органом уменьшение сумм доначисленных налогов, пени, штрафов?

11.13. Признается ли изменением решения вышестоящим налоговым органом исключение отдельных выводов налогового органа?

11.14. Возможно ли по результатам рассмотрения апелляционной жалобы изменять решение нижестоящего налогового органа в сторону ухудшения положения налогоплательщика по сравнению с обжалуемым решением?

11.15. Вправе ли вышестоящий налоговый орган по собственной инициативе привлекать налогоплательщика к налоговой ответственности в ходе рассмотрения апелляционной жалобы на решение нижестоящего налогового органа?

11.16. Вправе ли вышестоящий налоговый орган по итогам рассмотрения жалобы принимать решение о взыскании с налогоплательщика дополнительных налоговых платежей?

11.17. Является ли привлечение налогоплательщика вышестоящим налоговым органом по собственной инициативе к налоговой ответственности в ходе рассмотрения апелляционной жалобы на решение нижестоящего налогового органа существенным нарушением прав налогоплательщика и в силу п. 14 ст. 101 НК РФ основанием для отмены решения налогового органа?

11.18. Вправе ли вышестоящие налоговые органы принять решение об оставлении апелляционной жалобы без рассмотрения? Например, в случае, если жалоба была подписана лицом, не имеющим соответствующих полномочий. Либо в связи с нарушением порядка и формы, предъявляемой к содержанию жалобы.

11.19. Вправе ли вышестоящие налоговые органы принять иные, не предусмотренные НК РФ решения? Например:

- о прекращении производства по апелляционной жалобе, в том числе, для устранения налогоплательщиком недостатков в оформлении апелляционной жалобы;

- об изменении решения путем его дополнения;

- о дополнении решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения новыми основаниями для отказа в применении налоговых вычетов или новыми основаниями для непринятия сумм в качестве расходов;

- о возложении на нижестоящий налоговый орган обязанности вынести новое решение по результатам проверки (в том числе, по результатам повторного рассмотрения материалов налоговой проверки);

- о возложении на нижестоящий налоговый орган обязанности принять решение о проведении дополнительных мероприятия налогового контроля и по

результатам мероприятий вынести решение в порядке, установленном статьей 101 НК РФ?

11.20. В случае принятия вышестоящим налоговым органом по результатам рассмотрения апелляционной жалобы налогоплательщика решения об отмене или изменении полностью или частично обжалуемого решения нижестоящего налогового органа, производится ли начисление пеней на суммы недоимки, взыскание которой признано незаконным?

12. Каковы особенности последующего порядка обжалования после вынесения решения по жалобе вышестоящим налоговым органом?

12.1. Можно ли обжаловать решение вышестоящего налогового органа по апелляционной жалобе? В том числе можно ли обжаловать решение, которое не отменяет и не изменяет обжалованное решение?

12.2. Возможно ли обжалование в судебном порядке решения, ответ на апелляционную жалобу по которому не получен налогоплательщиком?

12.3. В случае неудовлетворения поданной налогоплательщиком апелляционной жалобы какое решение (первоначальное или решение вышестоящего налогового органа) подлежит обжалованию в суде?

12.4. При изменении решения налогового органа вышестоящим налоговым органом какое из решений налогоплательщик может обжаловать (первоначальное или решение вышестоящего налогового органа)?

12.5. Может ли решение вышестоящего налогового органа (в том числе решение, которым жалоба не была удовлетворена) быть обжаловано как в административном, так и в судебном порядке в соответствии со ст. 138–141 НК РФ?

12.6. Можно ли обжаловать в суде решение, отмененное вышестоящим налоговым органом?

12.7. Существуют ли дополнительные ограничения по обжалованию решения вышестоящего налогового органа?

Раздел 20. ВОЗМОЖНОСТИ ЭЛЕКТРОННОГО ДОКУМЕНТООБОРОТА ДЛЯ БИЗНЕСА

Принятые в текущем году законодательные инициативы, все больше и больше приближают общество и государство к электронному взаимодействию.

До этого в течение десятилетия развивался электронный документооборот между государством и обществом в основном в части представления отчетности, а за последний год взаимодействие существенно расширилось.

Так, например, по линии ФНС России последние изменения Налогового кодекса (Федеральный закон от 27.07.2010 № 229-ФЗ) предоставили возможность наряду с декларациями осуществлять обмен в электронном виде по ТКС различными документами, как по инициативе налогоплательщика, так и по инициативе налогового органа. Это требования инспекции, уведомления, сведения и другие (более 20 документов). Кроме этого, усовершенствование порядка регистрации и постановки на учет с использованием электронных документов, взаимодействие с банками и регистрирующими органами.

Важным моментом стала возможность составления и обмена счетами-фактурами в электронном виде (далее – ЭСФ) по взаимному согласию сторон и при наличии у них совместимых технических и программных средств.

Сейчас электронный документооборот уже внедряется во взаимодействие между бизнесом.

Во исполнение требований Налогового Кодекса в мае Минфин утвердил Порядок выставления и получения счетов-фактур в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи с применением электронной цифровой подписи (приказ Минфина России от 25.04.2011 № 50н, зарегистрирован в Минюсте 25 мая 2011 г., № 20860).

Применять данную технологию смогут все продавцы и покупатели, а также комиссионеры и агенты, действующие в интересах принципала.

Отметим некоторые важные моменты данного Порядка:

1. Счета-фактуры в электронном виде составляются по взаимному согласию сторон сделки и при наличии технических средств и возможностей для приема и обработки этих счетов-фактур в соответствии с установленными форматами и порядком.

2. Счета-фактуры выставляются и получаются только через одного или нескольких операторов электронного документооборота, которые гарантируют доставку и подтверждают дату выставления и получения документов.

Оператор в этой системе, как и в системе сдачи отчетности, гарантирует доставку электронных документов от отправителя к получателю и подтверждает факт, дату и время выставления и получения счета-фактуры, что позволит корректно разрешать спорные ситуации, связанные с фактом выставления и получения счета-фактуры. При этом датой выставления является дата получения оператором счета-фактуры от продавца, а дата получения – дата направления оператором счета-фактуры покупателю. Практически это аналог работы почты. Соответствующие требования отражены в проекте изменений в 914-е Постановление в части учета счетов-фактур в журнале выставленных и полученных СФ.

3. Все счета-фактуры подписываются электронной подписью, выданной УЦ, входящим в Сеть доверенных УЦ ФНС России, с использованием сертифицированных СКЗИ, совместимых с аналогичными средствами ФНС России.

Данные средства позволяют идентифицировать владельца сертификата ключа подписи, а также установить отсутствие искажения данных в счете-фактуре.

4. Продавец и покупатель осуществляют электронный документооборот по каждому счету-фактуре в отдельности.

5. Выставление и получение счетов-фактур в электронном виде может осуществляться в зашифрованном или в незашифрованном виде.

6. Регистрация электронного счета-фактуры в журнале выставленных и полученных счетов-фактур осуществляется в соответствии с датами, указанными в подтверждении оператора электронного документооборота.

7. Продавец и покупатель обязаны соблюдать утвержденный регламент документооборота.

8. Принцип выставления и получения электронных счетов-фактур аналогичен принципу сдачи отчетности в электронном виде;

Для налогового органа электронный счет-фактура – незаменимый инструмент повышения эффективности администрирования НДС: внедрение электронного обмена счетов-фактур должно повысить качество и оперативность сбора информации, упростить и ускорить процедуры проверок в целях возмещения или зачета уплаченного НДС.

Для того чтобы новации в области обмена счетами-фактурами в электронном виде вступили в действие в полном объеме, необходимо формирование и утверждение полного пакета законодательных актов:

9. Внесение изменений в Постановление Правительства от 02.12.2000 № 914, которое устанавливает требования к формам и порядку заполнения счета-фактуры, журнала выставленных и полученных счетов-фактур, книг покупок и продаж с учетом выставления счета-фактуры в электронном виде (п. 8 ст. 169 НК РФ). *В настоящее время проект нового Постановления размещен на сайте Минфина.* В проекте установлено, что он вступает в силу с 1 января 2012 г.

10. Утверждение ФНС России форматов счета-фактуры, журнала учета выставленных и полученных СФ, книг продаж и покупок, а также форм и форматов сопутствующих документов в соответствии с требованиями Порядка (основание – п. 9 ст. 169 НК РФ).

11. Утверждение ФНС России порядка аккредитации операторов электронного документооборота и создание Сети операторов электронного документооборота при ФНС России на добровольной основе.

Если с электронными счетами-фактурами более менее понятно, скоро будут утверждены форматы и формы), то с остальными первичными документами есть неопределенность.

В соответствии с разъяснениями Минфина России (письмо от 26.08.2011 № 03-03-06/1/521) и ФНС России (письмо от 05.10.2011 № ЕД-4-3/16368@) действующим законодательством Российской Федерации и иными нормативными актами не устанавливаются ограничения на использование первичных учетных документов в электронном виде при взаимодействии хозяйствующих субъектов между собой. При этом легитимно составленные первичные учетные документы в электронном виде с использованием электронной цифровой подписи являются равнозначными (имеют одинаковую юридическую силу

с документами, составленными на бумажном носителе) и возлагают идентичные права и обязанности на субъекты хозяйственной деятельности.

Налогоплательщик может подтвердить осуществленные расходы документом, оформленным в электронном виде и подписанным электронной цифровой подписью.

Сейчас такая подпись называется усиленной квалифицированной электронной подписью.

На практике многие организации и индивидуальные предприниматели, использующие автоматизированные системы ведения бухгалтерского учета, уже сейчас часто обмениваются первичными документами в электронном виде (договора, акты, транспортные накладные и другие первичные документы), но в дальнейшем вынуждены будут формировать данные документы на бумажном носителе для представления указанных документов третьим лицам или в контролирующие органы. Учитывая большое количество автоматизированных систем для различных отраслей экономики, при взаимодействии хозяйствующих субъектов Российской Федерации используются разные принципы обмена документами. В некоторых системах осуществляется обмен непосредственно первичными документами в электронном виде, другие системы обмениваются юридически значимыми документами в электронном виде и «описателями» документа, которые применяются непосредственно для автоматизированной обработки электронных документов. Таким образом, реально имеется большое количество форм и форматов первичных документов, которыми обмениваются хозяйствующие субъекты в своей повседневной деятельности в электронном виде.

Если же электронный документ составлен по форматам, которые еще не установлены (т. е. по форматам, которые пока не утверждены ФНС России), то до их утверждения придется представлять заверенные копии в бумажном виде. Причем на копии должна быть отметка налогоплательщика о том, что представленный документ подписан квалифицированной электронной подписью (электронной цифровой подписью).

Неопределенность в представлении в контролирующие органы (налоговые органы) первичных документов, которыми обмениваются налогоплательщики между собой в электронном виде, *может существенно ограничить внедрение электронного документооборота между организациями, в том числе и счетами-фактурами.*

Компания «Такском» предлагает организовать электронный документооборот первичными документами между хозяйствующими субъектами и представление их по требованию налогового органа определенным образом.

Предпочтительными принципами обмена первичными документами в электронном виде являются:

- форматы юридически значимых первичных документов не ограничивают деятельность хозяйствующих субъектов и не потребуют серьезных вложений средств и ресурсов для реализации (доработок существующих автоматизированных систем) электронного документооборота;

- обмен юридически значимыми первичными документами в электронном виде осуществляется с применением квалифицированной подписи, владельцем которой является должностное лицо, обладающее полномочиями подпи-

сывать данные документы. Сертификат ключа подписи выдает Доверенный удостоверяющий центр, входящий в Сеть ДУЦ ФНС России;

- для обработки электронных первичных документов рекомендовать использовать в автоматизированных системах описатели электронного документа (карточка документа, формируемая на основании юридически значимого документа). Форма и содержание карточки учитывает особенности автоматизированной системы (например, стандарт CommerceML 1С).

Целесообразно рекомендовать возможность обмена первичными документами в электронном виде в следующих форматах в неформализованном виде:

- pdf (документ в формате PDF);
- rtf (документ в формате RTF);
- tiff (документ в формате TIFF);
- jpeg (документ в формате JPEG);
- ms-word (документ в формате Microsoft Word);
- ms-excel (документ в формате Microsoft Excel).

Перечисленные форматы визуализируются практически всеми распространенными офисными программами, а средства криптографической защиты информации обеспечивают подписание их электронной подписью.

Данное решение позволит хозяйствующим субъектам использовать первичные документы практически любых форм для различных отраслей экономики.

Для реализации данного предложения возможно утверждение ФНС России перечисленных форматов первичных документов, которые налоговая служба будет принимать от налогоплательщиков при истребовании документов. В этом случае налогоплательщики сами могут выбирать схемы документооборота, учитывая возможность представления первичных документов в электронном виде и в налоговые органы.

С другой стороны, целесообразно рассмотреть вопрос о возможности автоматизированной обработки истребуемых первичных документов в электронном виде налоговыми органами. Для просмотра документов достаточно использование любого общедоступного офисного программного средства. Если предусматривать автоматизированную обработку, то целесообразно разработать «открытую» карточку первичного документа и утвердить ее формат как описание документа. Возможен следующий состав параметров карточки:

- тип документа;
- дата документа;
- номер документа;
- дата окончания действия документа;
- составитель документа;
- подписанты документа;
- итоговая сумма (при наличии);
- срок действия документа и т. д.

Предлагаемое решение исключит неопределенность у налогоплательщиков в части возможности представления документов в налоговые органы и будет способствовать внедрению электронного документооборота между налогоплательщиками.

Утверждение структуры и форматов остальных первичных документов в электронной форме ускорит переход организаций на полномасштабный электронный документооборот.

Ведь не секрет, что для налогоплательщиков очень важно обмениваться как можно большим количеством электронных документов не только с налоговыми органами, но и между собой, причем с гарантией принятия этих документов налоговыми органами.

И здесь сам бизнес должен проявить активность. Эффект от внедрения электронного документооборота уже доказан не только международным опытом.

Преимущества электронного документооборота

Если же в целом говорить о преимуществах внедрения электронных счетов-фактур для хозяйствующих субъектов, то они уже хорошо известны. Это:

- снижение затрат на почтовые услуги, на ведение архива документов на бумажном носителе (затраты на бумагу, печать, аренду площадей для архива и т. д.);

- оперативный поиск нужного документа (все счета-фактуры будут храниться систематизировано в электронном архиве);

- скорость передачи (для того чтобы выставить счет-фактуру контрагентам, территориально удаленным друг от друга, потребуются минуты) – экономия времени;

- возможность круглосуточно в режиме онлайн осуществлять любые операции с документами;

- конфиденциальность обмена документами;

- гарантированная доставка документов оператором электронного документооборота;

- оптимизация внутренних бизнес-процессов.

Международный опыт

По данным, озвученным на одном из крупнейших ежегодных мероприятий по электронным счетам-фактурам – VII Европейском саммите EXPP, прошедшем в середине октября 2010 г. в Мюнхене, доля электронных счетов-фактур в ряде стран превышает 70%. Если проанализировать международный опыт использования электронных документов, то можно увидеть, что электронные счета-фактуры, как правило, являются альтернативой, а не дополнением к бумажным документам.

Как свидетельствует международный опыт, внедрение электронного документооборота позволяет сократить время обработки документов на 70%, а количество бумажных документов снижается на 75%.

Общая экономия от использования возможностей электронного обмена бухгалтерскими и финансовыми документами составляет 1-2% валового оборота компании.

Стоит отметить, что предпосылки для востребования данной системы уже имеются. Так, если рассматривать статистические данные налоговой службы, можно отметить, что в настоящее время 62% организаций и 55% индивидуальных предпринимателей (1 320 000, 382 000) представляют отчетность в налоговые органы в электронном виде по ТКС. То есть они уже обладают техническими возможностями.

ПРИЛОЖЕНИЕ

Таблица 1

Предложения Калининградской ТПП

№	Норма права	Действующая редакция	Новая редакция	Пояснения
1.	Абзац 1 п. 1 ст. 70 НК РФ	1. Требование об уплате налога должно быть направлено налогоплательщику не позднее трех месяцев со дня выявления недоимки, если иное не предусмотрено п. 2 настоящей статьи.	1. Требование об уплате налога должно быть направлено налогоплательщику в течение трех месяцев со дня выявления недоимки, но не позднее трех лет со дня окончания налогового периода, за который была выявлена недоимка, если иное не предусмотрено п. 2 настоящей статьи.	В соответствии с действующей редакцией п. 1 ст. 70 НК РФ предъявление требования об уплате налога фактически никакими сроками не ограничено, что позволяет налоговому органу взыскивать недоимку по налогам за любой период деятельности организации. Однако п. 7 ст. 78 НК РФ установлено, что заявление о зачете или о возврате суммы излишне уплаченного налога может быть подано налогоплательщиком в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы. Таким образом, налоговые органы и налогоплательщики поставлены явно в неравные условия (налоговые органы могут взыскивать суммы налогов с налогоплательщиков за любые налоговые периоды, в то время как налогоплательщики могут распорядиться переплатой по налогам только в течение трех лет с момента уплаты налога), что не соответствует принципам правовой защищенности, гарантированности конституционных прав налогоплательщиков, стабильности правопорядка и рациональной деятельности правоприменителя. Принятие

				новой редакции обеспечит равные условия для налоговых органов и налогоплательщиков.
2.	П. 8 ст. 346.1 8 НК РФ	8. Налогоплательщики, переведенные по отдельным видам деятельности на уплату единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности в соответствии с главой 26.3 настоящего Кодекса, ведут раздельный учет доходов и расходов по разным специальным налоговым режимам. В случае невозможности разделения расходов при исчислении налоговой базы по налогам, исчисляемым по разным специальным налоговым режимам, эти расходы распределяются пропорционально долям доходов в общем объеме доходов, полученных при применении указанных специальных налоговых режимов.	8. Налогоплательщики, переведенные по отдельным видам деятельности на уплату единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности в соответствии с главой 26.3 настоящего Кодекса, ведут раздельный учет доходов и расходов по разным специальным налоговым режимам и при исчислении налоговой базы по налогу не учитывают доходы и расходы, относящиеся к видам деятельности, при осуществлении которых налогоплательщик уплачивает единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности в соответствии с главой 26.3. В случае невозможности разделения расходов при исчислении налоговой базы по налогам, исчисляемым по разным специальным налоговым режимам, эти расходы распределяются пропорционально долям доходов в общем объеме доходов, полученных при применении указанных специальных налоговых режимов.	В настоящий момент в законе присутствует явная неопределенность, вызванная тем, что положения главы 26.2 НК РФ не содержат нормы, на основании которой доходы и расходы налогоплательщика, полученные и понесенные им при осуществлении видов деятельности, по которым налогоплательщик уплачивает единый налог на вмененный доход, не учитываются при расчете единого налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения. Однако недопустимость учета в доходах и расходах при расчете единого налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, и налога на прибыль организаций очевидна и напрямую следует из норм главы 26.3 НК и общих конституционных принципов. Такая норма четко прописана в п. 10 ст. 274 НК РФ, относящемся к исчислению налоговой базы по налогу на прибыль организаций, но подобная четкая формулировка отсутствует в главе 26.2 НК РФ. Принятие предлагаемых поправок полностью уберет вышеописанные пробелы в законодательстве.

3.	Статья 46 Федерального закона от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ	1. Непредставление плательщиком страховых взносов в установленный настоящим Федеральным законом срок расчета по начисленным и уплаченным страховым взносам в орган контроля за уплатой страховых взносов по месту учета при отсутствии признаков правонарушения, предусмотренного частью 2 настоящей статьи, влечет взыскание штрафа в размере 5% суммы страховых взносов, подлежащей уплате (доплате) на основе этого расчета, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для его представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 100 руб. 2. Непредставление плательщиком страховых взносов расчета по начисленным и уплаченным страховым взносам в орган контроля за уплатой страховых взносов в течение более 180 календарных дней по истечении установленного настоящим Федеральным законом срока представления такого расчета влечет взыскание штрафа в размере 30% суммы страховых взносов, подле-	Непредставление плательщиком страховых взносов в установленный настоящим Федеральным законом срок расчета по начисленным и уплаченным страховым взносам в орган контроля за уплатой страховых взносов по месту учета влечет взыскание штрафа в размере 5% неуплаченной суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основе этого расчета, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для его представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 1000 руб.	При составлении Федерального закона от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования» за основу были взяты положения первой части НК РФ. Таким образом, действующая редакция ст. 46 данного закона является «копией» утратившей силу редакции ст. 119 НК РФ. Отрицательной стороной такой формулировки (редакции, утратившей силу) ст. 119 НК РФ и действующей ст. 46 Федерального закона № 212-ФЗ было то, что штрафные санкции за непредставление отчетности могут значительно превысить сумму налога или взноса, подлежащую уплате по такому расчету или декларации. Таким образом, представляется разумным и необходимым ограничить максимальную величину ответственности за несвоевременное представление расчета по страховым взносам на уровне 30% по аналогии с Налоговым кодексом РФ.
----	---	---	--	---

		жащей уплате на основе этого расчета, и 10% суммы страховых взносов, подлежащей уплате на основе этого расчета, за каждый полный или неполный месяц, начиная со 181-го календарного дня, но не менее 1000 руб.		
--	--	--	--	--

Таблица 2

Льготы по налогу на прибыль организаций*
(на основе выборочных данных по 50 субъектам РФ)

Категория налогоплательщиков	Ставка	Срок действия	Субъект РФ
Организации, осуществляющие приоритетные для экономики региона виды деятельности, в случае приобретения, создания, дооборудования, реконструкции, модернизации или технического перевооружения имущества	Пониженная	От 1 до 3 лет (в зависимости от объема инвестиционных вложений)	Иркутская область
Организации-резиденты, осуществляющие деятельность на территории особых экономических зон – в отношении сумм, зачисляемых в региональный бюджет	Снижение на 4,5%, 13,5%	Бессрочно	Республика Бурятия, Алтайский край, Иркутская область
Организации, зарегистрированные на территории региона после 01.01.2011	Снижение на 13,5%	В течение 3 налоговых периодов подряд	Курская область
Организации, осуществляющие НИР для электротехнической и светотехнической промышленности; организации по производству пивоваренной продукции, вагонов и другого подвижного состава; организации, осуществляющие лизинг и сдачу в аренду вагонов, подвижного состава; организации, реализующие приоритетные	Снижение на 13,5%	Бессрочно	Республика Мордовия

* Материал предоставлен Комитетом Совета Федерации по бюджету и финансовым рынкам.

инвестиционные проекты; организации, осуществляющие функции государственного заказчика по строительству газовых сетей, осуществляющие строительство газовых сетей; организации, учредителями которых являются общероссийские общественные организации слепых; организации, осуществляющие экспортные операции, производство, а также оптовую торговлю минеральными удобрениями			
Общественные организации инвалидов, организации, уставной капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов	Снижение на 4%, 13,5%		Республика Саха (Якутия), Новосибирская область, Забайкальский край, Мурманская область, Смоленская область
Учреждения, исполняющие наказания	Снижение на 4%, 4,5%, 13,5%	Бессрочно	Республика Саха (Якутия), Забайкальский край, Астраханская область, Ивановская область, Мурманская область
Организации по производству лодильного оборудования, строительной керамики	Снижение на 4%	Бессрочно	Орловская область
Организации, реализующие инвестиционные проекты регионального значения	Снижение от 2 до 4,5%, на 4,5%, 13,5%	До полной окупаемости вложенных редств, но не более расчетного срока окупаемости, в течение первых 3/5 лет реализации инвестиционного проекта	10 субъектов РФ
Товарищества собственников жилья, жилищные и жилищно-строительные кооперативы	Снижение на 4%, 13,5%	Бессрочно	Камчатский край, Астраханская область, Новосибирская область,

			Омская область
Организации, использующие труд работников, нуждающихся в мерах социальной поддержки	Снижение на 2%	Бессрочно	Астраханская область
Организации, создающие и сохраняющие рабочие места в течение очередного налогового периода	Снижение на 0,1% за каждый % прироста среднеспис. численности работников к общей среднеспис. численности работников за пред. налоговый период		Астраханская область
Организации, направившие в 2010 г. от 4 до 8% и более прибыли на укрепление материально-технической базы областных государственных образовательных учреждений профессионального образования	Снижение на 13,5%, 15,5%	Бессрочно	Смоленская область
Товаропроизводители, признаваемые таковыми в соответствии с Законом Новосибирской области «О мерах государственной поддержки товаропроизводителей в Новосибирской области»	Снижение на 13,5%, 15,5%	Бессрочно	Новосибирская область
Организации по производству древесно-стружечной плиты, МДФ – древесно-волоконистой плиты, ламината	Снижение на 13,5%	Бессрочно	Ивановская область
Предприятия (организации) текстильной промышленности при наличии определенных условий	Снижение на 13,5%	Бессрочно	Ивановская область
Организации внутреннего водного транспорта, выполняющие перевозки на судах смешанного (река-море) плавания	Снижение на 13,5%	Бессрочно	Республика Саха (Якутия)
Организации, занимающиеся сбором, очисткой и распределением воды, которые осуществляют расходы на капитальные вложения, развитие и модернизацию систем водоснабжения и водоотведения	Снижение на 14%	Бессрочно	Республика Саха (Якутия)
Инвесторы в сфере АПК	Снижение на 13,5%	Бессрочно	Калужская область

Организации культуры, финансируемые из средств регионального или местных бюджетов	Снижение на 13,5%	Бессрочно	Камчатский край, Новосибирская область
Банки и другие кредитные учреждения от предоставленных после 31.12.2000 юр. и физ. лицам долгосрочных инвестиционных кредитов	Снижение на 13,5%	Бессрочно	Камчатский край
Малые предприятия, основным видом деятельности которых является: эксплуатация дорожных сооружений (мостов, туннелей и т. п.), управление эксплуатацией жилого фонда, уборка территорий и аналогичная деятельность	Снижение на 13,5%	Бессрочно	Мурманская область

Таблица 3

**Льготы по транспортному налогу
(на основе выборочных данных по 50 субъектам РФ)**

№	Категория налогоплательщиков	Ставка	Срок действия	Субъект РФ
1.	Организации инвалидов – в отношении транспортных средств, необходимых для осуществления уставной деятельности	Освобождение	Бессрочно	11 субъектов РФ
2.	Общественные организации инвалидов – в отношении транспортных средств, необходимых для осуществления уставной деятельности	Уплата налога в размере 67% ставки	Бессрочно	Забайкальский край
3.	Организации, осуществляющие пассажирские перевозки – в отношении отдельных категорий транспортных средств	Освобождение	Бессрочно	6 субъектов РФ
4.	Организации, выполняющие международные автомобильные перевозки грузов – в отношении грузовых автомобилей мощностью свыше 250 л.с.	Уплата налога в размере 60% ставки	Бессрочно	Брянская область
5.	Организации – в отношении пожарных автомобилей	Освобождение	Бессрочно	Республика Мордовия, Смоленская область
6.	Организации, осуществляющие в качестве основного вида деятельности авиационные перевозки, – в отношении своих транспортных средств	Освобождение	Бессрочно	Республика Мордовия
7.	Организации, выполняющие мобилизационные задания, – в отношении транспортных средств, используемых	Освобождение, снижение	Бессрочно	7 субъектов РФ

	для их выполнения	ставки на 50%		
8.	Организации лесозаготовительной и деревообрабатывающей промышленности – в отношении машин и механизмов на пневматическом и гусеничном ходу	Освобождение	Бессрочно	Вологодская область
9.	Организации – в отношении транспортных средств, входящих в состав государственной (муниципальной) казны	Освобождение	Бессрочно	Республика Мордовия
10.	Органы государственной власти субъекта РФ, органы местного самоуправления	Освобождение	Бессрочно	Калужская область, Смоленская область
11.	Учреждения, финансирование которых осуществляется за счет средств бюджета субъекта РФ или бюджетов муниципальных образований	Освобождение, снижение ставки на 50%	Бессрочно	6 субъектов РФ
12.	Учреждения образования, здравоохранения, культуры и социальной защиты населения	Снижение на 50%	Бессрочно	Республика Алтай, Орловская область
13.	Оборонные спортивно-технические организации (общества) и организации потребительской кооперации	Освобождение	Бессрочно	Чувашская Республика
14.	Организации – в отношении машин скорой помощи и санитарных автомобилей	Освобождение	Бессрочно	Республика Марий Эл, Смоленская область
15.	Религиозные организации	Освобождение	Бессрочно	Смоленская область, Ямало-Ненецкий АО
16.	Сельскохозяйственные товаропроизводители/ организации по производству и реализации сельскохозяйственной продукции – в отношении отдельных категорий транспортных средств	Освобождение, снижение ставки на 50%	Бессрочно	11 субъектов РФ
17.	Организации, занимающиеся традиционными видами хозяйственной деятельности	Освобождение	Бессрочно	Ямало-Ненецкий АО
18.	Организации, осуществляющие строительство, ремонт и содержание автомобильных дорог и мостов	Освобождение, снижение ставки на 50%	Бессрочно	Орловская область, Архангельская область
19.	Организации, осуществляющие лизинговую деятельность	Освобождение	Бессрочно	Архангельская

				область
20.	Организации ЖКХ, комбинаты школьного питания	Освобождение, уплата налога в размере 40% ставки	Бессрочно	Республика Марий Эл, Брянская область
21.	Стратегические, социальные инвесторы/организации, которым предоставлена государственная поддержка при реализации приоритетных инновационных проектов	Освобождение	На срок реализации проекта	Республика Алтай, Калужская область, Ульяновская область
22.	Организации, созданные в результате реализации инвестиционного проекта, включенного в областную инвестиционную программу	Освобождение	На срок окупаемости проекта, но не более чем на 5 лет	Вологодская область
23.	Организации, созданные с 01.01.2003 и зарегистрированные на территории субъекта РФ	Освобождение	В течение 1 года с даты гос. регистрации	Чувашская Республика
24.	Ветераны и инвалиды ВОВ – в отношении 1 автомобиля мощностью до 100/150 л.с. и (или) 1 мотоцикла мощностью до 40 л.с.	Освобождение	Бессрочно	20 субъектов РФ
25.	Герои Советского Союза, Герои РФ, Герои Социалистического труда, полные кавалеры ордена Славы – в отношении в отношении 1 автомобиля мощностью до 100/150 л.с. и (или) 1 мотоцикла мощностью до 40 л.с.	Освобождение	Бессрочно	18 субъектов РФ
26.	Инвалиды I, II и III группы – в отношении 1 автомобиля мощностью до 100/150 л.с. и (или) 1 мотоцикла мощностью до 40 л.с.	Освобождение, снижение ставки на 50%	Бессрочно	20 субъектов РФ
27.	Инвалиды I, II и III группы – в отношении 1 автомобиля мощностью до 100 л.с. или 1 мотоцикла мощностью до 40 л.с.	Уплата налога в размере 67% ставки	Бессрочно	Забайкальский край
28.	Инвалиды I, II и III группы – в отношении 1 автомобиля мощностью до 150 л.с. или 1 мотоцикла мощностью до 50 л.с.	Уплата налога в размере 25% ставки	Бессрочно	Владимирская область

29.	Участники и инвалиды боевых действий на территории РФ и других государств; граждане, подвергшиеся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС и других техногенных катастроф – в отношении 1 автомобиля мощностью до 100/150 л.с. и (или) 1 мотоцикла мощностью до 40 л.с.	Освобождение, снижение ставки на 50%	Бессрочно	18 субъектов РФ
30.	Пенсионеры – в отношении 1 автомобиля мощностью до 100/150 л.с. и (или) 1 мотоцикла мощностью до 40 л.с.	Освобождение, снижение ставки на 50%	Бессрочно	15 субъектов РФ
31.	Пенсионеры – в отношении 1 автомобиля мощностью до 100 л.с. или 1 мотоцикла мощностью до 40 л.с.	Уплата налога в размере 67% ставки	Бессрочно	Забайкальский край
32.	Пенсионеры – в отношении 1 автомобиля мощностью до 100 л.с. или 1 мотоцикла мощностью до 40 л.с.	Уплата налога в размере 20% ставки (по автомобилю), освобождение (по мотоциклу)	Бессрочно	Новосибирская область
33.	Пенсионеры – в отношении 1 автомобиля мощностью до 150 л.с. или 1 мотоцикла мощностью до 50 л.с.	Уплата налога в размере 25% ставки	Бессрочно	Владимирская область
34.	Многодетные семьи – в отношении 1 транспортного средства	Снижение ставки на 50%	Бессрочно	Воронежская область, Калужская область, Орловская область
35.	Физические лица – в отношении 1 автомобиля мощностью до 100 л.с., с года выпуска которого прошло более 13 лет	Снижение ставки на 50%	Бессрочно	Владимирская область
36.	Граждане – в отношении автомобилей 1984 года выпуска и ранее с мощностью двигателя до 100 л.с.	Снижение ставки на 50%	Бессрочно	Брянская область
37.	Граждане – в отношении автомобилей и (или) мотоциклов с годом выпуска до 1990 г. в связи с утилизацией	Освобождение	Бессрочно	Вологодская область
38.	Приемные родители, детские дома семейного типа	Освобождение	Бессрочно	Смоленская область

39.	Родители военнослужащих, погибших в период прохождения военной службы	Освобождение	Бессрочно	Воронежская область, Смоленская область
40.	Крестьянские (фермерские) хозяйства и индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию и реализующие ее	Освобождение	Бессрочно	Хабаровский край, Вологодская область
41.	Лица из числа коренных малочисленных народов Крайнего Севера – в отношении снегоходов, мотосаней, катеров, моторных лодок мощностью до 100 л.с.	Освобождение	Бессрочно	Ямало-Ненецкий АО
42.	Физические лица – в отношении легковых автомобилей мощностью до 200 л.с.	Снижение ставки на 50%	Бессрочно	Республика Марий Эл

Таблица 4

**Льготы по налогу на имущество организаций
(на основе выборочных данных по 50 субъектам РФ)**

№	Категория налогоплательщиков	Ставка	Срок действия	Субъект РФ
1.	Органы государственной власти и местного самоуправления	Освобождение, ставка 0%	Бессрочно	18 субъектов РФ
2.	Государственные учреждения субъекта РФ и муниципальных образований	Освобождение	Бессрочно	Свердловская область, Удмуртская Республика
3.	Организации – в отношении автомобильных дорог общего пользования регионального/республиканского значения и муниципальных автомобильных дорог общего пользования	Освобождение, ставка 0%	Бессрочно	18 субъектов РФ
4.	Организации, передающие имущество учреждениям и предприятиям уголовно-исполнительной системы, в части балансовой стоимости передаваемого имущества	Освобождение	Бессрочно	Удмуртская Республика
5.	Организации, выполняющие за счет средств регионального и местных бюджетов работы по содержанию, ремонту, строительству и реконструкции областных и муниципальных дорог	Снижение суммы налога на 25%	Бессрочно	Московская область

	и дорожных сооружений в регионе			
6.	ТСЖ в отношении имущества, не используемого ими для осуществления предпринимательской деятельности	Освобождение, льгота, ставка 0%	Бессрочно	19 субъектов РФ
7.	ЖСК и жилищные кооперативы	Освобождение, ставка 0,01%	Бессрочно	Ярославская область, Мурманская область, Тамбовская область, Удмуртская Республика
8.	Государственные и муниципальные жилищные фонды, объекты внешнего благоустройства, улично-дорожная сеть	Освобождение	Бессрочно	Новгородская область
9.	Искусственные сооружения; объекты инженерной защиты города; зеленые насаждения общего пользования; уличное освещение; сооружения и оборудование пляжей и переправ	Освобождение	Бессрочно	Новгородская область
10.	ЖСК, дачно-строительные и гаражные кооперативы, садоводческие товарищества	Освобождение	Бессрочно	Тверская область, Тульская область
11.	Общественные объединения, ассоциации	Освобождение, льгота, ставка 0%	Бессрочно	Тверская область, Белгородская область, Республика Коми
12.	Религиозные организации	Освобождение, льготы	Бессрочно	20 субъектов РФ
13.	Организации, участниками которых являются исключительно религиозные объединения, производящие предметы религиозного назначения	Освобождение, снижение суммы налога на 50%	Бессрочно	Московская область, Калужская область
14.	Муниципальные унитарные предприятия – лечебно-трудовые мастерские	Льгота	Бессрочно	Тульская область
15.	Организации в отношении имущества, используемого для переработки сельхозпродукции и предоставления услуг, связанных с производством сельхозкультур	Ставка 1,1%	Бессрочно	Калужская область
16.	Организации по производству картофельного гранулята	Освобождение	Бессрочно	Брянская область

17.	Организации по производству машин и оборудования для сельского и лесного хозяйства, по производству деревообрабатывающего оборудования	Ставка 1,1%	Бессрочно	Республика Хакасия
18.	Организации, осуществляющие производство продукции мукомольно-крупяной промышленности, производство готовых кормов и их составляющих для животных	Освобождение	Бессрочно	Мурманская область
19.	Организации, осуществляющие производство, переработку, хранение сельхозпродукции, выращивание, лов и переработку рыбы и морепродуктов (доля выручки от реализации сельхозпродукции – не менее 70%)	Освобождение, льготы, ставка 1,1%, 0%	Бессрочно	21 субъект РФ
20.	Сельскохозяйственные товаропроизводители – в отношении рабочего скота, а также продуктивного и племенного КРС	Ставка 0%	Бессрочно	Белгородская область
21.	Садоводческие некоммерческие товарищества	Освобождение, льготы	Бессрочно	Курская область Удмуртская Республика
22.	Организации, осуществляющие в качестве основного вида деятельности производство пивоваренной продукции	Освобождение	Бессрочно, на период с 1 января по 31 декабря 2010 г.	Республика Мордовия, Ярославская область, Новосибирская область, Волгоградская область
23.	Организации, осуществляющие инвестиционные проекты по производству и розливу пива в металлическую банку	Ставка 0,5% – 1-й год проекта, 0,1% – 2-й год проекта, освобождение – 3-7-й годы реализации проекта	Бессрочно	Красноярский край
24.	Организации, осуществляющие проектирование и производство вагонов и другого подвижного состава, комплектующих узлов, оборудования и материалов для их изготовления, если данный вид деятельности составляет не менее 70% в общем объеме работ	Освобождение	Бессрочно	Республика Мордовия

25.	Организации в отношении имущества, принятого на баланс в отчетном году в качестве объектов основных средств, при условии приобретения его за плату	Освобождение	Бессрочно	Республика Мордовия
26.	Организации, осуществляющие в качестве основного вида деятельности лизинг и сдачу в аренду вагонов, подвижного состава и основных средств для их производства	Освобождение	Бессрочно	Республика Мордовия
27.	Организации, осуществляющие функции государственного заказчика по строительству газовых и водопроводных сетей, в отношении имущества, подлежащего передаче в собственность региона	Освобождение	Бессрочно	Республика Мордовия
28.	Организации, осуществляющие в качестве основного вида деятельности железнодорожные перевозки, в отношении объектов пассажирского комплекса, расположенных на соответствующей территории	Освобождение	Бессрочно	Республика Мордовия Брянская область
29.	Организации, взявшие на себя содержание учреждений для детей-сирот и детей, оставшихся без попечения родителей	Ставка 0%	Бессрочно	Белгородская область
30.	Организации, осуществляющие функции государственного заказчика по проектированию, строительству, реконструкции, ремонту и содержанию автодорог общего пользования межмуниципального значения и искусственных сооружений на них	Освобождение	Бессрочно	Республика Мордовия
31.	Организации в отношении объектов жилищного фонда и инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса	Освобождение, ставка 0%, 0,3%, 1%	Бессрочно	11 субъектов РФ
32.	Научные организации РАН, РАМН, РАСХН, РАО, Рос. академии архитектуры и строительных наук, Рос. академии художеств, расположенные на территории субъекта РФ, – в отношении имущества, используемого ими в научно-исследовательской деятельности	Освобождение	Бессрочно	Республика Мордовия
33.	Научные организации (за исключением научных организаций РАН, РАМН, РАСХН, Рос. академии образования, Рос. академии архитектуры и строительных наук, Рос. академии художеств), доля доходов которых от осуществления научной	Освобождение	Бессрочно	Свердловская область

	и (или) научно-технической деятельности составляет в сумме их доходов не менее 70%			
34.	Организации в отношении имущества, входящего в состав государственной (муниципальной) казны	Освобождение	Бессрочно	Республика Мордовия
35.	Имущество молодежных и детских общественных объединений	Освобождение	Бессрочно	Новгородская область, Чеченская Республика
36.	Инвесторы, реализующие инвестиционные проекты регионального значения (приоритетные) – в части имущества, созданного и (или) приобретенного и (или) используемого для (в результате) реализации одобренного инвестиционного проекта	Освобождение, ставка 0%, 1,1%, 0,01%	Бессрочно, на срок окупаемости проекта, но не свыше 3, 5, 15 лет, в течение 5 лет с года ввода объекта в эксплуатацию, с 01.01.2010 по 31.12.2020	25 субъектов РФ
37.	Организации, осуществляющие приоритетные для субъекта РФ виды деятельности, – в случае приобретения, создания, дооборудования, реконструкции, модернизации или технического перевооружения имущества	Льготы	На 1-3 года (в зависимости от объема инвестиционных вложений)	Иркутская область
38.	Организации, выполняющие разработку и реализацию инновационных проектов и финансируемые из регионального и местных бюджетов	Освобождение	Бессрочно	Республика Мордовия
39.	Организации промышленности, производящие баяны и гармони	Освобождение	Бессрочно	Тульская область
40.	Организации, основным видом деятельности которых является кардовое прядение шерстяных волокон	Освобождение	Бессрочно	Забайкальский Край
41.	Хозяйственные общества, созданные бюджетными научными учреждениями и вузами в целях практического применения (внедрения) результатов интеллектуальной деятельности (ноу-хау)	Льготы	Бессрочно	Республика Коми
42.	Организации, направляющие благотворительные пожертвования	Льготы	Бессрочно	Республика Коми

	на развитие здравоохранения, образования, культуры, физической культуры и спорта			
43.	Кредитные организации, предоставляющие кредиты на срок более 1 года для реализации инвестиционных и лизинговых проектов	Освобождение	Бессрочно	Краснодарский край, Чеченская Республика
44.	Организации – в отношении памятников истории и культуры областного значения	Освобождение, ставка 0%	Бессрочно	5 субъектов РФ
45.	Организации – в отношении объектов, используемых для отдыха и (или) оздоровления детей	Освобождение, ставка 0,01%	Бессрочно	6 субъектов РФ
46.	Организации – в отношении объектов, используемых исключительно для охраны природы, пожарной безопасности и гражданской обороны	Освобождение	Бессрочно	Орловская область, Новгородская область
47.	Организации по производству строительной керамики	Ставка 1,1%	Бессрочно	Орловская область
48.	Организации, осуществляющие селекционно-гибридную работу по разведению племенных свиней в ходе реализации инвестиционного проекта	Ставка 1,1%	Бессрочно	Орловская область
49.	Организации, осуществляющие производство фармацевтической продукции	Ставка 1,1%	Бессрочно	Орловская область
50.	Организации – в отношении имущества вновь созданного или приобретенного	Ставка 1,1%	Бессрочно	Орловская область, Калужская область
51.	Имущество, законсервированное по решению исполнительного органа власти субъекта РФ на основании плана финансового оздоровления для убыточных организаций или соглашения об увеличении объемов производства товарной продукции к уровню прошлого года для прибыльных организаций	Освобождение	На срок исполнения мероприятий по финансовому оздоровлению организации или срок действия соглашения, но не более 1 года	Астраханская область
52.	Санаторно-курортные организации	Освобождение	Бессрочно	Астраханская область, Новгородская область

53.	Организации – в отношении объектов социально-культурной сферы	Освобождение	Бессрочно	Астраханская область, Республика Хакасия, Чеченская Республика
54.	Имущество учреждений, осуществляющих дошкольное, общее и среднее профессиональное образование	Освобождение	Бессрочно	Астраханская область
55.	Имущество учреждений для детей-сирот и детей, оставшихся без попечения родителей (законных представителей)	Освобождение	Бессрочно	Астраханская область, Мурманская область
56.	Организации, предоставляющие социальные услуги	Освобождение	Бессрочно	Астраханская область
57.	Организации судебно-медицинских экспертиз	Освобождение	Бессрочно	Астраханская область
58.	Организации, входящие в систему ОМС, – в отношении имущества, используемого ими для оказания медицинской помощи населению в рамках Территориальной программы ОМС	Освобождение	Бессрочно	Астраханская область, Смоленская область, Мурманская область
59.	Автономные учреждения	Освобождение, ставка 0%	Бессрочно	Новгородская область, Республика Коми, Амурская область
60.	Организации, предоставляющие услуги в сфере растениеводства, если доля выручки от предоставления указанных услуг составляет не менее 50% от общей суммы выручки этих организаций	Освобождение	Бессрочно	Смоленская область
61.	Организации – в отношении пожарных машин (автомобилей); машин скорой помощи и санитарных автомобилей	Освобождение	Бессрочно	Смоленская область
62.	Организации, осуществляющие деятельность городского электрического транспорта	Освобождение, ставка 0,9-1,2%	Бессрочно	Смоленская область, Свердловская область
63.	Товаропроизводители	Уменьшение суммы налога на величину, соответствующую сумме налога от	Бессрочно	Новосибирская область

		прироста налоговой базы отчетного периода текущего года по сравнению с налоговой базой за соответствующий отчетный период предыдущего года с учетом коэффициента сопоставимости		
64.	ЖСК, дачно-строительные и гаражно-строительные кооперативы, кооперативы овощехранилищ – в отношении имущества, используемого для осуществления уставной деятельности	Освобождение	Бессрочно	Новосибирская область, Удмуртская Республика
65.	Садоводческие, огороднические и дачные некоммерческие объединения граждан (некоммерческие партнерства) – в отношении имущества, используемого для осуществления уставной деятельности	Освобождение	Бессрочно	Новосибирская область, Волгоградская область
66.	Общественные организации инвалидов – в отношении имущества, используемого ими для осуществления своей уставной деятельности	Освобождение	Бессрочно	5 субъектов РФ
67.	Организации, применяющие труд инвалидов и лиц, получающих пенсию по старости	Освобождение	Бессрочно	Московская область
68.	Организации, осуществляющие перевозки пассажиров метрополитеном	Освобождение	Бессрочно	Новосибирская область, Свердловская область
69.	Организации – в отношении имущества аэродромов	Освобождение, ставка 0,1%	Бессрочно	6 субъектов РФ
70.	Имущество аэропортов	Освобождение, ставка 0%, 0,01%, 0,3%, 1,1%	Бессрочно	9 субъектов РФ
71.	Сельскохозяйственные потребительские кооперативы	Освобождение	Бессрочно	Ивановская область,

				Тамбовская область
72.	Организации потребительской кооперации – по имуществу, используемому для уставной деятельности	Освобождение, ставка 1,1%	Бессрочно	Волгоградская область, Новгородская область, Свердловская область
73.	Имущество организаций, инвестирующих средства в приобретение и строительство жилья по целевой программе субъекта РФ	Освобождение	Бессрочно	Новгородская область
74.	Организации – в отношении имущества, используемого для производства и выпуска СМИ, полиграфии	Освобождение	Бессрочно	Волгоградская область, Ростовская область
75.	Организации – в отношении имущества детских оздоровительных лагерей (центров)	Освобождение	Бессрочно	Ярославская область, Новгородская область
76.	Предприятия текстильной промышленности, реализующие приоритетные инвестиционные проекты и включенные в реестр инвестиционных проектов субъекта РФ	Освобождение	На период окупаемости инвестиций, но не более 5 лет	Ивановская область
77.	Имущество бюджетных учреждений, финансируемых из областного и (или) местных бюджетов	Освобождение, ставка 0,01%, 0%	Бессрочно	15 субъектов РФ
78.	Казенные учреждения, финансируемые из областного и местных бюджетов	Освобождение, ставка 0%	Бессрочно	Иркутская область, Чукотский АО, Амурская область
79.	Организации, осуществляющие комплексное туристическое обслуживание	Освобождение	Бессрочно	Республика Хакасия
80.	Специализированные торговые предприятия, осуществляющие реализацию продуктов питания ветеранам войны по сниженным ценам	Освобождение	Бессрочно	Республика Калмыкия
81.	Органы, осуществляющие управление в области гражданской обороны, защиту населения и территорий от чрезвычайных ситуаций, обеспечение пожарной безопасности, спасательные организации	Освобождение, ставка 0%	Бессрочно	Республика Саха (Якутия), Тульская область, Белгородская область
82.	Предприятия воздушного и водного транспорта – в отношении имуще-	Освобождение	Бессрочно	Республика Саха

	ства, выведенного на консервацию до 1 июля года, предшествующего очередному			(Якутия)
83.	Имущество предприятий, вырабатывающих электроэнергию дизельными электростанциями, если выручка от данной деятельности составляет не менее 70% от общей суммы выручки от реализации	Освобождение	бессрочно	Республика Саха (Якутия)
84.	Организации, занимающиеся газоснабжением	Освобождение	Бессрочно	Республика Калмыкия
85.	Учреждения, осуществляющие эксплуатацию и содержание административных зданий, – в отношении имущества, используемого для размещения органов власти, органов местного самоуправления, бюджетных учреждений, которые на 70% и более финансируются из регионального и местных бюджетов	Освобождение	Бессрочно	Республика Саха (Якутия)
86.	Организации лесной и деревообрабатывающей промышленности – в отношении имущества, выведенного на консервацию, если стоимость имущества превышает 120 млн руб.	Освобождение	Бессрочно	Республика Саха (Якутия)
87.	Предприятия в отношении основных производственных фондов, используемых для производства мебельной продукции в объеме более 40 млн руб. в год	Освобождение	Бессрочно	Республика Саха (Якутия)
88.	Медицинские учреждения, которые на 70% и более финансируются за счет регионального, местных бюджетов и средств ОМС	Освобождение	Бессрочно	Республика Саха (Якутия)
89.	Организации – в отношении газораспределительных сетей	Освобождение	Бессрочно	Республика Саха (Якутия)
90.	Некоммерческие организации	Освобождение, уменьшение суммы налога на 50%	Бессрочно	Московская область, Республика Саха (Якутия), Красноярский край
91.	Благотворительные организации	Освобождение, уменьшение суммы налога на 50%	Бессрочно	Московская область, Новгородская область
92.	Имущество уполномоченных органов по хранению, приему, учету и отпуску ценностей фонда драго-	Освобождение	Бессрочно	Республика Саха (Якутия)

	ценных металлов и драгоценных камней субъекта РФ и обеспечению их сохранности			
93.	Фармацевтические организации – в отношении имущества, используемого для производства лекарственных средств и изделий медицинского назначения.	Освобождение	Бессрочно	Республика Саха (Якутия)
94.	Имущество организаций внутреннего водного транспорта, выполняющих перевозки на судах смешанного (река-море) плавания.	Освобождение	Бессрочно	Республика Саха (Якутия)
95.	Имущество организаций воздушного транспорта (авиации)	Освобождение, льготы, снижение на 0,3%, ставка 0,5%	Бессрочно	8 субъектов РФ
96.	Организации, осуществляющие внутригородские и (или) пригородные перевозки пассажиров автотранспортом общего пользования (кроме такси)	Освобождение, ставка 1,2-1,4%, 0,01%	Бессрочно	Брянская область (для организаций, получающих субсидии из регионального (местного) бюджета), Свердловская область, Псковская область
97.	Организации, осуществляющие добычу полезных ископаемых подземным способом (удельный вес доходов не менее 70%)	2%	Бессрочно	Свердловская область
98.	Организации, осуществляющие деятельность по производству продуктов мукомольно-крупяной промышленности, готовых кормов для животных	Освобождение	Бессрочно	Республика Саха (Якутия)
99.	Организации, зарегистрированные в определенных муниципальных образованиях и занимающиеся определенными видами деятельности	Освобождение	Бессрочно	Республика Саха (Якутия), Новгородская область
100.	Организации, у которых не менее 70% дохода за период составил доход от осуществления деятельности по производству полых стеклянных изделий, – в отношении имущества, используемого в производстве полых стеклянных изделий	Ставка 0,01%	Бессрочно	Омская область

101.	Организации здравоохранения, занимающиеся реализацией, ремонтом и техобслуживанием изделий медицинского назначения и медицинской техники	Освобождение	Бессрочно	Новгородская область
102.	Организации оборонно-промышленного комплекса, участвующие в реализации федеральных (региональных) программ, Соглашений субъекта РФ с Федеральной службой по Рособоронзаказу, Федеральным агентством по промышленности, ФГУП «Рособоронэкспорт», – в отношении объектов, участвующих в реализации указанных программ и соглашений по утвержденному администрацией области перечню	Освобождение	Бессрочно	Брянская область
103.	Организации, осуществляющие газификацию за счет средств областного бюджета	Освобождение	Бессрочно	Брянская область
104.	Общественные организации инвалидов – в отношении имущества, используемого для уставной деятельности	Освобождение	Бессрочно	Брянская область
105.	Организации, осуществляющие текущее содержание объектов внешнего благоустройства за счет местных бюджетов	Освобождение	Бессрочно	Брянская область, Ярославская область
106.	Имущество машинно-технологических станций	Освобождение	Бессрочно	Брянская область
107.	Муниципальные предприятия – комбинаты школьного питания	Освобождение	Бессрочно	Брянская область
108.	Фонды жилищного строительства и ипотеки	Освобождение	Бессрочно	Брянская область
109.	Общественные объединения профессиональных творческих работников изобразительного искусства, входящих в состав общественной организации «Союз художников России»	Освобождение	Бессрочно	Брянская область
110.	Организации народных художественных промыслов	Освобождение, снижение суммы налога на 50%	Бессрочно	7 субъектов РФ
111.	ФГУ культуры, осуществляющие цирковую деятельность или деятельность по организации и постановке театральных и оперных представлений, удельный вес доходов которых	Освобождение	Бессрочно	Свердловская область

	от осуществления данных видов деятельности составляет в общей сумме их доходов не менее 70%			
112.	ФГУП, за которыми на праве хозяйственного ведения закреплены комплексы сооружений, предназначенные для приема и отправки воздушных судов и обслуживания воздушных перевозок, – в отношении таких комплексов сооружений	Освобождение	Бессрочно	Свердловская область
113.	Организации в отношении ж/д грузовых вагонов, введенных ими в эксплуатацию в 2010 г. и после 31.12.2010	Освобождение	В течение 3 налоговых периодов, считая с периода введения в эксплуатацию	Свердловская область
114.	Организации, осуществляющие разработку автоматизированных информационных систем управления видами и объектами Вооруженных Сил РФ	0,35% от налогооблагаемой базы	Бессрочно	Ульяновская область
115.	Высшие образовательные учреждения гражданской авиации	Ставка 1,1%	Бессрочно	Ульяновская область
116.	Организации в отношении модернизированных в течение налогового периода основных средств – на стоимость увеличения их в связи с проведением модернизации (реконструкции)	Ставка 1,1%	Бессрочно	Калужская область
117.	Организации, финансируемые из областного и (или) местного бюджетов	Освобождение	Бессрочно	Калужская область
118.	Организации, осуществляющие исключительно переработку и утилизацию отходов производства и потребления	Освобождение	Бессрочно	Калужская область
119.	Организации, осуществляющие использование древесных отходов, – по имуществу, используемому для производства древесных топливных гранул, брикетов, древесной муки, биомазута, биоугля и т. д.	Освобождение	С 01.01.2008 по 03.12.2016	Красноярский край
120.	Организации, выручка которых от работы по научным исследованиям и разработкам, изысканиям, обработке и предоставлению гидрометеорологической информации составляет 70%	Освобождение	Бессрочно	Калужская область

121.	Организации водопроводно-канализационного хозяйства, относящиеся к организациям коммунального и бытового водоснабжения	Освобождение	Бессрочно	Камчатский край, Ростовская область
122.	Организации, осуществляющие производство, передачу и распределение пара и горячей воды (тепловой энергии) и относящиеся к организациям коммунального и бытового тепло- и водоснабжения	Освобождение	Бессрочно	Камчатский край
123.	Организации, осуществляющие добычу пара и горячей воды (тепловой энергии) месторождений парогидротерм, а также передачу и распределение пара и горячей воды организациям ЖКХ и (или) населению, – в отношении имущества, предназначенного для добычи, передачи и распределения пара и горячей воды организациям жилищно-коммунального хозяйства и (или) населению	Освобождение	Бессрочно	Камчатский край
124.	Организации – в отношении плавучих доков, эксплуатируемых на территории субъекта РФ	Освобождение	Бессрочно	Камчатский край
125.	Организации – в отношении имущества, переданного на условиях аренды государственным и муниципальным учреждениям, финансируемым из регионального или местных бюджетов на основе сметы доходов и расходов	Освобождение	Бессрочно	Камчатский край
126.	Организации – в отношении имущества, предназначенного для очистки канализационных стоков и сточных вод и транспортировки очищенных стоков до места сброса	Освобождение	Бессрочно	Камчатский край
127.	Организации – в отношении мелиорированных систем и гидротехнических сооружений, находящихся в федеральной собственности, переданных в аренду организациям, производящим сельхозпродукцию	Освобождение	Бессрочно	Камчатский край
128.	Организации – в отношении объектов жилищного фонда и инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса	Освобождение, льготы, ставка 0,3%	Бессрочно	5 субъектов РФ
129.	Организации, участвующие в программах, направленных на снижение напряженности на рынке труда	Льготы	Бессрочно	Республика Коми

130.	Организации – в отношении объектов жилищного фонда	Освобождение	Бессрочно	Ярославская область, Ростовская область
131.	Организации, финансируемые из регионального или местных бюджетов – в отношении имущества, используемого для нужд культуры, искусства, образования, физической культуры и спорта, здравоохранения, социального обеспечения, а также в целях управления природными ресурсами	Освобождение	Бессрочно	Камчатский край
132.	Организации, имеющие спортивные объекты с искусственным льдом	Освобождение	Бессрочно	Ярославская область, Тульская область
133.	Коммерческие организации – центры спортивной подготовки, обеспечивающие подготовку спортивных сборных команд РФ	0,15%	Бессрочно	Краснодарский край
134.	Организации, частично финансируемые из областного или местных бюджетов, – в отношении объектов физической культуры и спорта, находящихся в областной (муниципальной) собственности, если выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг в сфере физической культуры и спорта составляет не менее 70% общей выручки организации	Освобождение	Бессрочно	Мурманская область
135.	Организации – в отношении находящихся на их балансе объектов культуры и искусства, физической культуры и спорта, имеющих социальную значимость	Освобождение	Бессрочно	Мурманская область
136.	Малые предприятия, осуществляющие деятельность в отраслях: с/х, охота и лесное хозяйство, вылов рыбы и водных биоресурсов, обрабатывающие производства, образование, здравоохранение и предоставление социальных услуг	Освобождение	Бессрочно	Мурманская область
137.	Организации в отношении имущества полученного (созданного) за счет технической помощи (содействия), предоставляемой РФ на безвозмездной основе иностранными государствами в целях проведения утилизации вооружения и военной техники, радиационно-экологических и др. мероприятий, а также	Освобождение	Действует до момента передачи права собственности или прекращения действия м/н	Мурманская область

	для обеспечения ликвидации разлива нефти, нефтепродуктов		договора	
138.	Организации, имеющие на балансе в качестве основных средств объекты инженерной, транспортной и инновационной инфраструктуры в целях обеспечения функционирования технико-внедренческой особой экономической зоны, в отношении указанных объектов	Освобождение	Бессрочно	Московская область
139.	Организации – в отношении имущества, учитываемого на балансе организации – резидента особой экономической зоны, созданного или приобретенного в целях ведения деятельности на территории особой экономической зоны	Освобождение	В течение 5 лет с момента постановки имущества на учет	Ставропольский край
140.	Организации – по имуществу, расположенному на территории регионального туристско-рекреационного парка или регионального технологического парка, используемому для ведения деятельности резидента парка	Освобождение	Бессрочно	Ставропольский край
141.	Субъекты инновационной деятельности – в отношении имущества, учитываемого на балансе в целях освоения и (или) практического применения изобретений, полезных моделей, промышленных образцов, на которые выдан патент	Освобождение	В течение 5 лет с момента постановки имущества на учет	Ставропольский край
142.	Негосударственные образовательные учреждения, осуществляющие деятельность по дополнительному профессиональному образованию специалистов по программе MBA	Освобождение в отношении объектов недвижимости и инженерной инфраструктуры	Бессрочно	Московская область
143.	Организации почтовой связи	Освобождение, льготы	Бессрочно	Тверская область, Новгородская область, Республика Хакасия, Республика Коми
144.	Организации автомобильного транспорта общего пользования, осуществляющие перевозку пассажиров на основе государственного и муниципального контракта	Освобождение	Бессрочно	Новгородская область

145.	Лизинговые компании – в отношении имущества, переданного в лизинг организациям по перечню видов деятельности	Освобождение, ставка 1,1%	Бессрочно	Новгородская область, Краснодарский край, Республика Хакасия
146.	Редакции газет, содержание которых финансируется за счет регионального и (или) местных бюджетов	Освобождение	Бессрочно	Новгородская область
147.	Организации в отношении законсервированных основных средств	Освобождение	Бессрочно	Кабардино-Балкарская Республика
148.	Организации в отношении объектов мобилизационного назначения и мобилизационного резерва, не используемых в производстве	Освобождение	Бессрочно	Кабардино-Балкарская Республика
149.	Организации, комплектующие автоколонны войскового типа; организации, поставляющие автотранспорт в автоколонны войскового типа, – в отношении автомобильного транспорта, зачисляемого в автоколонны войскового типа	Освобождение	Бессрочно	Новгородская область, Краснодарский край
150.	Организации, осуществляющие функции поддержки и развития малого предпринимательства	Освобождение	Бессрочно	Новгородская область
151.	Организации, осуществляющие добычу сырой нефти и природного газа, а также производство нефтепродуктов, – по объектам основных средств	Ставка 1,1%	С 01.01.2009 по 31.12.2013	Красноярский край
152.	Организации, осуществляющие добычу природного газа	Ставка 0%	Бессрочно	Чукотский АО
153.	Организации по добыче и агломерации угля, находящиеся в процессе ликвидации	Льготы	Бессрочно	Ростовская область
154.	Организации – владельцы лицензий на пользование участками недр, содержащих месторождения углеводородного сырья	Освобождение	На 5 лет с даты введения месторождения в разработку	Ханты-Мансийский АО – Югра
155.	Аптечные учреждения, осуществляющие изготовление или льготный отпуск лекарственных средств, либо деятельность по обороту наркотических и психотропных средств	Ставка 0,5%	Бессрочно	Красноярский край

**Льготы по земельному налогу
(на основе выборочных данных по 50 субъектам РФ)**

№	Категория налогоплательщиков	Ставка	Срок действия	Субъект РФ
1.	Органы местного самоуправления	Освобождение, льготы	Бессрочно	13 субъектов РФ
2.	Органы государственной власти субъекта РФ	Освобождение, льготы	Бессрочно	7 субъектов РФ
3.	Организации, финансируемые из регионального и местных бюджетов	Освобождение, льготы	Бессрочно	14 субъектов РФ
4.	Религиозные организации	Льготы	Бессрочно	Курская область
5.	Автотранспортные предприятия – в отношении земель, отведенных под строительство СКС и действующие объекты СКС	Освобождение	Бессрочно	Смоленская область
6.	Предприятия, осуществляющие перевозку пассажиров городским электрическим транспортом	Освобождение	Бессрочно	Волгоградская область
7.	Организации – в отношении земельных участков, занятых автомобильными дорогами общего пользования, в отношении земель, отведенных под автодороги местного значения	Освобождение, льготы	Бессрочно	Республика Саха (Якутия), Омская область, Ханты-Мансийский АО – Югра
8.	Организации, использующие земельные участки для производства автомобилей и имеющие численность работающих не менее 1300 чел.	Освобождение	Бессрочно	Смоленская область
9.	Предприятия системы ЖКХ	Освобождение, снижение ставки на 50%	Бессрочно	6 субъектов РФ
10.	ТСЖ, ЖСК за земли жилищного фонда	Освобождение, льготы	Бессрочно	Красноярский край, Ярославская область
11.	Налогоплательщики – в отношении земельных участков, занятых жилищным фондом и объектами инфраструктуры ЖКХ	ставка 0,3%	Бессрочно	Еврейская автономная область

12.	Организации пожарной охраны – в отношении земельных участков, используемых для выполнения возложенных функций	Освобождение	Бессрочно	Волгоградская область
13.	Профессиональные аварийно-спасательные службы – в отношении земельных участков, предоставленных для выполнения возложенных на службы функций	Освобождение	Бессрочно	Тульская область, Ханты-Мансийский АО (Югра)
14.	Организации здравоохранения, образования, культуры и спорта – в отношении земельных участков, предоставленных для оказания услуг	Освобождение, снижение ставки на 50%, ставка 0,1%, льготы	Бессрочно	10 субъектов РФ
15.	Государственные научные центры, научные организации, выполняющие НИОКР за счет бюджетов, средств Российского фонда фундаментальных исследований	Освобождение	Бессрочно	Калужская область
16.	Детские дошкольные образовательные и оздоровительные учреждения	Освобождение	Бессрочно	Чеченская Республика, Красноярский край, Волгоградская область, Тульская область
17.	ИП, организации – в отношении земельных участков, предназначенных для строительства объектов дошкольного образования	Освобождение	Бессрочно	Республика Бурятия
18.	Организации дополнительного спортивного образования, осуществляющие спортивную подготовку по военно-прикладным видам спорта	Снижение ставки на 50%	Бессрочно	Смоленская область
19.	Организации, осуществляющие обучение и первоначальную подготовку по авиационным видам спорта	Снижение ставки на 50%	Бессрочно	Смоленская область
20.	Воинские части, пограничные формирования, др. воинские структуры	Освобождение	Бессрочно	Забайкальский край
21.	Организации,	Освобождение,	Бессрочно	Калужская

	выполняющие государственный оборонный заказ по подготовке граждан РФ по военно-учетным специальностям	снижение ставки на 50%		область, Смоленская область
22.	Организации, осуществляющие деятельность почтовой связи общего пользования	Снижение ставки на 50%	Бессрочно	Смоленская область
23.	Организации – в отношении земельных участков, занятых рекреационными зонами (леса, скверы, парки, сады, пруды)	Освобождение	Бессрочно	Республика Хакасия, Волгоградская область, Свердловская область, Смоленская область
24.	Заповедники, ботанические сады, национальные и дендрологические парки	Освобождение	Бессрочно	Волгоградская область
25.	Организации, реализующие инвестиционные проекты, и предприятия-товаропроизводители	Льгота	Бессрочно	Республика Бурятия
26.	Организации, производящие и реализующие собственную продукцию, – в отношении земельных участков, занятых объектами производственного назначения	Не облагается 30% от налоговой базы	Бессрочно	Новосибирская область
27.	С/х товаропроизводители и организации – в отношении земельных участков, отнесенных к землям с/х назначения и занятых с/х угодьями	Ставка 0,3%, льготы	Бессрочно	Свердловская область, Еврейская автономная область
28.	Организации, осуществляющие предоставление земельных участков для индивидуального жилищного строительства	Освобождение	Бессрочно	Белгородская область
29.	Организации – в отношении земель, отведенных под линии электропередач	Льготы	Бессрочно	Республика Саха (Якутия)
30.	Организации – в отношении земельных участков, предоставленных для размещения отходов производства и потребления	Освобождение	Бессрочно	Ханты-Мансийский АО (Югра)
31.	Организации, использующие	Освобождение,	Бессрочно	Республика

	земельные участки, предоставленные для гражданских захоронений (кладбищ)	льготы		Хакасия, Волгоградская область, Свердловская область, Ханты-Мансийский АО – Югра
32.	Садоводческие товарищества	Освобождение, льготы	Бессрочно	Алтайский край, Ярославская область
33.	Налогоплательщики – в отношении земель общего пользования в СТ, ДСК и ЖСК	Льготы	Бессрочно	Республика Саха (Якутия)
34.	Налогоплательщики – в отношении земельных участков, выделенных для ИЖС за счет льготного кредита, финансируемого из бюджета и на условиях жилищного сертификата	Освобождение	В течение 3 лет с момента предоставления кредита	Республика Саха (Якутия)
35.	Налогоплательщики – в отношении земельных участков, отведенных под магистральные водоводы и подъездные технологические дороги к ним	Освобождение	Бессрочно	Республика Саха (Якутия)
36.	Налогоплательщики – в отношении земельных участков, отведенных под аэродромы, аэропорты, авиационные площадки, объекты средств радиотехнического обеспечения полетов и подъездные дороги к ним	Освобождение	Бессрочно	Республика Саха (Якутия)
37.	Налогоплательщики – в отношении земель общего пользования поселений	Освобождение, льготы	Бессрочно	Волгоградская область, Свердловская область, Тамбовская область, Ненецкий АО
38.	Налогоплательщики в отношении земельных участков, находящихся у них на праве	Освобождение	Бессрочно	Волгоградская область

	безвозмездного срочного пользования или договора аренды			
39.	Лица, достигшие 80-летнего возраста	Освобождение	Бессрочно	Забайкальский край
40.	Граждане в возрасте 70 лет и старше	Снижение ставки на 50%, освобождение (по землям приусадебных участков)	Бессрочно	Волгоградская область, Смоленская область
41.	Пенсионеры	Освобождение, снижение ставки на 50%, уменьшение налоговой базы на 40 000 руб. доп-но к сумме, уст. ст. 391 НК РФ	Бессрочно	14 субъектов РФ
42.	Герои Советского Союза, Герои РФ	Освобождение, уменьшение налоговой базы на 60 000 руб., уменьшение налоговой базы на 30 000 руб. доп-но к сумме, уст. в ст. 391 НК РФ	Бессрочно	7 субъектов РФ
43.	Герои Социалистического Труда, полные кавалеры ордена Трудовой Славы	Освобождение, уменьшение налоговой базы на 60 000/40 000 руб. доп-но к сумме, уст. ст. 391 НК РФ	Бессрочно	8 субъектов РФ
44.	Ветераны и инвалиды ВОВ, а также ветераны и инвалиды боевых действий	Освобождение, уменьшение налоговой базы на 60 000 руб., уменьшение налоговой базы на 30 000 руб. доп-но к сумме, уст. в ст. 391 НК РФ	Бессрочно	12 субъектов РФ
45.	Члены семей военнослужащих, погибших при исполнении обязанностей военной службы	Освобождение, уменьшение налоговой базы на 40 000 руб. доп-но к сумме, уст. ст. 391 НК РФ	Бессрочно	5 субъектов РФ
46.	Участники ВОВ, бывшие несовершеннолетние узники концлагерей, гетто	Освобождение, уменьшение налоговой базы на 40 000 руб. доп-но к сумме, уст. ст. 391 НК РФ	Бессрочно	Республика Хакасия, Алтайский край, Омская область, Ханты-Мансийский

				АО – Югра
47.	Инвалиды I, II и III группы	Освобождение, снижение ставки на 50%, уменьшение налоговой базы на 60 000/40 000/30 000 руб. доп-но к сумме, уст. в ст. 391 НК РФ	Бессрочно	16 субъектов РФ
48.	Физические лица, подвергшиеся воздействию радиации	Освобождение, уменьшение налоговой базы на 60 000/30 000 руб. доп-но к сумме, уст. в ст. 391 НК РФ	Бессрочно	14 субъектов РФ
49.	Физические лица, получившие лучевую болезнь	Освобождение, уменьшение налоговой базы на 60 000/30 000 руб. доп-но к сумме, уст. в ст. 391 НК РФ	Бессрочно	6 субъектов РФ
50.	Почетные жители	Освобождение, уменьшение налоговой базы на сумму 60 000 руб.	Бессрочно	8 субъектов РФ
51.	Реабилитированные лица и лица, признанные пострадавшими от политических репрессий	Освобождение, уменьшение налоговой базы на 40 000 руб. доп-но к сумме, уст. ст. 391 НК РФ	Бессрочно	Омская область, Чеченская Республика
52.	Физические лица, не являющиеся ИП, которым в соответствии с НК РФ предоставлено право на уменьшение налоговой базы на 10 000 руб.	Ставка 0%, льготы	Бессрочно	Белгородская область, Курская область
53.	Многодетные семьи	Освобождение, снижение ставки на 50%, уменьшение налоговой базы на 40 000 руб. доп-но к сумме, уст. ст. 391 НК РФ, льготы	Бессрочно	11 субъектов РФ
54.	Дети, находящиеся под опекой и дети, получающие пенсию по потере кормильца	Льготы	Бессрочно	Удмуртская Республика
55.	Граждане, собственники жилых квартир в многоквартирных домах – в отношении земельных участков	Освобождение	Бессрочно	Ханты – Мансийский АО (Югра)

	под этими домами			
56.	Физические лица – в отношении земельных участков, предоставленных для ведения личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества	Освобождение, снижение ставки на 50%, ставка 0,3%	Бессрочно	Алтайский край, Волгоградская область, Омская область, Еврейская автономная область
57.	Граждане, имеющие доходы на 1 члена семьи ниже прожиточного минимума по региону	Освобождение	Бессрочно	Волгоградская область, Псковская область
58.	Одиноким родители, воспитывающие несовершеннолетних детей	Освобождение, уменьшение налоговой базы на 40 000 руб. доп-но к сумме, уст. ст. 391 НК РФ	Бессрочно	Омская область, Ханты – Мансийский АО (Югра)
59.	Лица из числа детей-сирот и детей, оставшихся без попечения родителей	Освобождение, уменьшение налоговой базы на 40 000 руб. доп-но к сумме, уст. ст. 391 НК РФ	Бессрочно	6 субъектов РФ
60.	Граждане, имеющие право на компенсацию для восстановления утраченного жилья и имущества	Освобождение	До восстановления утраченного жилья и имущества	Чеченская Республика
61.	Молодые семьи до 35 лет (для жилищного строительства)	Освобождение	В течение 3 лет с момента получения разрешения на строительство	Калужская область
62.	Граждане, имеющие в собственности садовые участки, расположенные на территории города	Освобождение	Бессрочно	Алтайский край
63.	Лица, у которых дети проходят срочную службу в ВС РФ	Снижение на 90%	На срок службы	Тамбовская область
64.	Граждане, впервые организуемые крестьянские (фермерские) хозяйства	Освобождение	В течение 5 лет с момента предоставления им земельного участка	Волгоградская область

Таблица 6

**Льготы по налогу на имущество физических лиц
(на основе выборочных данных по 50 субъектам РФ)**

№	Категория налогоплательщиков	Ставка	Срок дей- ствия	Субъект РФ
1.	Почетный гражданин (района, улу- са, наслега)	Освобожде- ние, льготы	Бессрочно	8 субъектов РФ
2.	Многодетные семьи	Освобожде- ние, льготы	Бессрочно	11 субъектов РФ
3.	Одиноким родители, вдовы, вдов- цы, имеющие детей до 18 лет (при обучении – до 24 лет)	Освобожде- ние, льготы	Бессрочно	Ненецкий АО, Ханты-Мансий- ский АО – Югра, Туль- ская область, Белгородская область
4.	Неработающие трудоспособные лица, осуществляющие уход за ин- валидом I группы или престаре- лым, за ребенком-инвалидом	Освобожде- ние, льготы	Бессрочно	Ненецкий АО, Ханты-Мансий- ский АО – Югра, Ставро- польский край
5.	Дети-сироты	Освобожде- ние, 50% от суммы на- численного налога, льготы	Бессрочно	9 субъектов РФ
6.	Молодые семьи	50% от сум- мы начис- ленного на- лога	Бессрочно	Тамбовская область
7.	Солдаты, матросы, сержанты, старшины, прапорщики, мичманы и лица офицерского состава на пе- риод прохождения действительной службы, курсанты	Освобожде- ние	Бессрочно	Смоленская область
8.	Пенсионеры	Освобожде- ние	Бессрочно	Смоленская область
9.	Граждане, выполняющие задачи в условиях вооруженных конфлик- тов, ветераны боевых действий	Освобожде- ние, льготы	Бессрочно	Смоленская область, Крас- ноярский край, Ставрополь- ский край
10.	Малообеспеченные семьи	Льготы	Бессрочно	Республика Саха (Якутия), Красноярский край
11.	Семейные детские дома	Льготы	Бессрочно	Республика Саха (Якутия)

12.	Ветераны и инвалиды ВОВ, ветераны и инвалиды боевых действий	Льготы	Бессрочно	Тульская область
13.	Бывшие несовершеннолетние узники концлагерей, гетто и других мест принудительного содержания	Освобождение	Бессрочно	Ханты-Мансийский АО – Югра
14.	Граждане, необоснованно репрессированные и впоследствии реабилитированные, имеющие инвалидность или являющиеся пенсионерами	Освобождение	Бессрочно	Ханты-Мансийский АО – Югра
15.	Индивидуальные застройщики в течение 3 лет со дня предоставления земельного участка	Льготы	Бессрочно	Республика Саха (Якутия)
16.	Ветераны тыла и вдовы участников ВОВ	Освобождение, льготы	Бессрочно	Республика Саха (Якутия), Ставропольский край, Ханты-Мансийский АО – Югра
17.	Члены семей участников ВОВ, совместно проживающие с ними	Льготы	Бессрочно	Красноярский край
18.	Матери-героини, заслуженные работники РФ и субъекта РФ	Льготы	Бессрочно	Республика Саха (Якутия)
19.	Несовершеннолетние дети	Освобождение, льготы	Бессрочно	Красноярский край, Ханты-Мансийский АО – Югра
20.	Бывшие несовершеннолетние узники концлагерей, гетто, других мест принудительного содержания, созданных фашистами и их союзниками в период Второй мировой войны	Льготы	Бессрочно	Красноярский край
21.	Ветераны труда	Льготы	Бессрочно	Республика Саха (Якутия), Красноярский край
22.	Представители коренных малочисленных народов Севера, проживающих в районах традиционного проживания малочисленных народов Севера	Освобождение	Бессрочно	Ханты-Мансийский АО – Югра
23.	Инвалиды (III группа)	Освобождение, льготы	Бессрочно	5 субъектов РФ
24.	Молодые специалисты в течение 3 лет после окончания учебного заведения, студенты, обучающиеся на дневном отделении	Освобождение	Бессрочно	Ханты-Мансийский АО – Югра
25.	Лица, принимавшие участие в боевых действиях на территории РФ	Освобождение	Бессрочно	Ханты-Мансийский АО –

				Югра
26.	Семьи, имеющие детей под опекой и попечительством	Освобождение, льготы	Бессрочно	Тамбовская область, Красноярский край, Удмуртская республика
27.	Дети, получающие пенсию по потере кормильца	Льготы	Бессрочно	Удмуртская Республика
28.	Родители, имеющие в семье двух и более детей, обучающихся по очной форме, до 23 лет, дети из этих семей	Снижение суммы налога на 50%	Бессрочно	Тамбовская область
29.	Семьи, имеющие детей-инвалидов	Освобождение, снижение суммы налога на 50%, льготы	Бессрочно	6 субъектов РФ
30.	Члены семьи, потерявшие кормильца (вдова, мать, отец)	Освобождение	Бессрочно	Тамбовская область
31.	Военнослужащие, проходящие военную службу по призыву	Освобождение	Бессрочно	Тамбовская область
32.	Герои Социалистического труда, граждане, награжденные орденами Трудовой славы, «За службу Родине в Вооруженных Силах СССР», награжденные медалью «За оборону Ленинграда» и «Жителю блокадного Ленинграда»	Льготы	Бессрочно	Красноярский край
33.	Собственники имущества, пострадавшие от стихийных бедствий	Льготы	Бессрочно	Красноярский край
34.	Собственники помещений – члены ТСЖ в части налога на долю в праве общей собственности на общее имущество	Льготы	Бессрочно	Красноярский край
35.	Граждане, инфицированные вирусом иммунодефицита человекА или больные СПИДом	Освобождение	Бессрочно	Ханты-Мансийский АО – Югра
36.	Специалисты системы образования, здравоохранения и культурно-просветительных учреждений, проживающие в сельской местности	Освобождение	Бессрочно	Ханты-Мансийский АО – Югра

Таблица 7

**Субъекты Российской Федерации, в которых проводится
оценка эффективности действия налоговых льгот**

№	Субъект РФ	Оценка эффективности
1.	Республика Адыгея	Нет информации
2.	Республика Алтай	Проводится в соответствии с утвержденным порядком (2006 г.) только по транспортному налогу
3.	Республика Башкортостан	Проводится в соответствии с утвержденным порядком (2006 г.)
4.	Республика Бурятия	Не проводится
5.	Республика Дагестан	Проводится в соответствии с утвержденным порядком
6.	Республика Ингушетия	Не проводится
7.	Кабардино-Балкарская Республика	Не проводится
8.	Республика Калмыкия	Проводится в соответствии с утвержденным порядком (2010 г.)
9.	Карачаево-Черкесская Республика	Нет информации
10.	Республика Карелия	Проводится в соответствии с утвержденным порядком (2009 г.)
11.	Республика Коми	Проводится в соответствии с утвержденным порядком (2008 г.)
12.	Республика Марий Эл	Проводится в соответствии с утвержденным порядком (2005 г.)
13.	Республика Мордовия	Проводится в соответствии с утвержденным порядком (2006 г.)
14.	Республика Саха (Якутия)	Проводится в соответствии с утвержденным порядком (2005 г.)
15.	Республика Северная Осетия – Алания	Не проводится
16.	Республика Татарстан	Проводится в соответствии с утвержденным порядком (2008 г.)
17.	Республика Тыва	Нет информации
18.	Удмуртская Республика	Рассчитываются только выпадающие доходы регионального бюджета
19.	Республика Хакасия	Нет информации
20.	Чеченская Республика	Рассчитываются только выпадающие доходы регионального бюджета
21.	Чувашская Республика	Проводится в соответствии с утвержденным порядком и методикой (2007 г.)
22.	Алтайский край	Рассчитываются только выпадающие доходы регионального бюджета
23.	Забайкальский край	Порядок и методика оценки эффективности

		предоставления налоговых льгот находятся в процессе разработки
24.	Камчатский край	Ведется работа по анализу эффективности льгот. Порядок не утвержден
25.	Краснодарский край	Не проводится
26.	Красноярский край	Проводится в соответствии с утвержденным порядком (2006 г.)
27.	Пермский край	Нет информации
28.	Приморский край	Порядок оценки эффективности предоставления налоговых льгот находится в процессе разработки
29.	Ставропольский край	Проводится в соответствии с утвержденным порядком (2008 г.)
30.	Хабаровский край	Ежегодно анализируется перечень действующих налоговых льгот
31.	Амурская область	Проводится в соответствии с утвержденным порядком (2006 г.)
32.	Архангельская область	Не проводится (принятые региональные методики имеют декларативный характер)
33.	Астраханская область	Проводится в соответствии с утвержденным порядком (2007 г.)
34.	Белгородская область	Проводится в соответствии с утвержденным порядком (2005 г.)
35.	Брянская область	Проводится в соответствии с утвержденным порядком (2006 г.)
36.	Владимирская область	Проводится в соответствии с утвержденным порядком (2009 г.)
37.	Волгоградская область	Проводится в соответствии с утвержденным порядком (2008 г.)
38.	Вологодская область	Проводится в соответствии с утвержденным порядком (2008 г.)
39.	Воронежская область	Проводится в соответствии с утвержденным порядком
40.	Ивановская область	Проводится в соответствии с утвержденным порядком (2008 г.)
41.	Иркутская область	Порядок и методика оценки эффективности предоставления налоговых льгот находятся в процессе разработки
42.	Калининградская область	Не проводится
43.	Калужская область	Проводится в соответствии с утвержденным порядком (2009 г.)
44.	Кемеровская область	Не проводится
45.	Кировская область	Проводится в соответствии с утвержденным порядком (2007 г.)
46.	Костромская область	Нет информации

47.	Курганская область	Рассчитываются только выпадающие доходы регионального бюджета. Порядок не утвержден
48.	Курская область	Не проводится (отсутствие у органов государственной статистики данных об основных показателях социально-экономического развития территорий поселений по отраслям экономики)
49.	Ленинградская область	Проводятся проверки эффективности предоставления льгот
50.	Липецкая область	Проводится в соответствии с утвержденным порядком (2009 г.)
51.	Магаданская область	Проект порядка оценки находится в стадии согласования
52.	Московская область	Проводится в соответствии с утвержденным порядком (2004 г.)
53.	Мурманская область	Проводится. Дается оценка выпадающих доходов
54.	Нижегородская область	Нет информации
55.	Новгородская область	Проводится в соответствии с утвержденным порядком (2010 г.)
56.	Новосибирская область	Не проводится. Осуществляется проверка условий предоставления льгот
57.	Омская область	Проводится в соответствии с утвержденным порядком (2007 г.)
58.	Оренбургская область	Проводится в соответствии с утвержденным порядком (2009 г.)
59.	Орловская область	Проводится в соответствии с утвержденным порядком и методикой (2009 г.)
60.	Пензенская область	Проводится в соответствии с утвержденным порядком (2006 г.)
61.	Псковская область	Проводится в соответствии с утвержденной методикой
62.	Ростовская область	Проводится в соответствии с утвержденным порядком (2010 г.)
63.	Рязанская область	Не проводится
64.	Самарская область	Нет информации. Проводится в ряде муниципальных образований
65.	Саратовская область	Проводится в соответствии с утвержденным порядком (2009 г.)
66.	Сахалинская область	Проводится в соответствии с утвержденным порядком и методикой (2007 г.)
67.	Свердловская область	Проводится в соответствии с утвержденным порядком (2007 г.)
68.	Смоленская область	Проводится в соответствии с утвержденным порядком (2005 г.)
69.	Тамбовская область	Проводится в соответствии с утвержденным порядком (2007 г.)

70.	Тверская область	Проводится в соответствии с региональным налоговым законодательством
71.	Томская область	Проводится в соответствии с утвержденным порядком (2007 г.)
72.	Тульская область	Проводится в соответствии с утвержденным порядком (2007 г.)
73.	Тюменская область	Проводится в соответствии с утвержденным порядком (2010 г.)
74.	Ульяновская область	Проводится в соответствии с утвержденным порядком (2007 г.)
75.	Челябинская область	Порядок и методика оценки эффективности предоставления налоговых льгот находятся в процессе разработки
76.	Ярославская область	Проводится в соответствии с утвержденным порядком (2009 г.)
77.	г. Москва	Нет информации
78.	г. Санкт-Петербург	Проводится экспертный анализ эффективности предоставления льгот. Учитываются инвестиционные рейтинги региона
79.	Еврейская автономная область	Не проводится
80.	Ненецкий автономный округ	Проводится перед принятием нормативных актов о предоставлении льгот
81.	Ханты-Мансийский автономный округ – Югра	Проводится в соответствии с утвержденным порядком (2009 г.)
82.	Чукотский автономный округ	Не проводится
83.	Ямало-Ненецкий автономный округ	Будет проводиться в соответствии с утвержденным порядком и методикой (2010 г.)

Таблица 8

Проблемы, возникающие в ходе мониторинга использования льгот и оценки их эффективности

№	Проблема	Субъект РФ
1.	Отсутствие информации о суммах предоставленных налоговых льгот по региональным и местным налогам в разрезе конкретных налогоплательщиков (ст. 102 Налогового кодекса РФ). Таким образом, оценка эффективности налоговых льгот по каждому виду льгот производится экспертным путем на основании не всегда полных и достоверных данных	30 субъектов РФ
2.	Формы налоговых деклараций по налогам не содержат граф, позволяющих идентифицировать вид льготы, предоставленной законом субъекта РФ или нормативно-правовыми актами муниципальных образований, и опреде-	Забайкальский край, Кировская область, Орловская область,

	лить сумму потерь бюджета. Отсутствие механизма сбора информации об использовании налогоплательщиками льгот, установленных региональным и местным законодательством	Сахалинская область
3.	Формы налоговой отчетности, которые получают субъекты РФ, не содержат данных по категориям налогоплательщиков – льготников и видам экономической деятельности, что затрудняет проведение мониторинга	10 субъектов РФ
4.	Отсутствие своевременной оперативной информации затрудняет мониторинг. Данные о суммах налоговых льгот содержатся в годовой налоговой отчетности, которая поступает к 1 июля следующего года. Поэтому приходится дополнительно запрашивать информацию у налоговых органов. Оценка проводится поздно	13 субъектов РФ
5.	Отсутствие обязанности налогоплательщиков предоставлять информацию о суммах полученных налоговых льгот и результатах их использования в налоговые органы, региональные и местные органы власти. Не все налогоплательщики-«льготники» отчитываются; кроме того, зачастую предоставляются неполные сведения, что затрудняет проведение анализа эффективности действия льгот по налогам	7 субъектов РФ
6.	Недостаточное взаимодействие структур, располагающих сведениями о льготных категориях налогоплательщиков	Воронежская область, Сахалинская область, Томская область
7.	Отсутствие на федеральном уровне нормативно-правовых актов, устанавливающих порядок проведения оценки эффективности налоговых льгот, критерии целесообразности их предоставления	Хабаровский край, Калужская область, Курганская область
8.	Низкий уровень контроля со стороны государственных органов в области достижения целей введения льгот и продолжительности эффекта от их действия	Республика Калмыкия
9.	Предоставление льгот по региональным и местным налогам нормами федерального законодательства без компенсации региональным и местным бюджетам выпадающих доходов	Республика Калмыкия, Республика Марий Эл, Красноярский край, Московская область, Рязанская область
10.	Действующие формы налоговой отчетности не предусматривают сведений о потерях региональных и местных бюджетов в результате изъятий из налоговой базы, предусмотренных федеральным законодательством	Красноярский край
11.	Отсутствие в налоговом законодательстве полного перечня видов налоговых льгот. В частности, к льготам не отнесены вычеты и налоговые скидки в виде отсрочки, рассрочки, налогового инвестиционного кредита, социальные и имущественные вычеты, возможность увеличения затрат в уменьшение полученной прибыли с применением повы-	Томская область

	шенного коэффициента, специальные режимы налогообложения	
12.	Отсутствие данных в отдельности по каждому предприятию затрудняет проведение оценки эффективности предоставления налоговых льгот организациям, реализующим бюджетно-эффективные инвестиционные проекты	Ивановская область
13.	На крупных предприятиях отсутствует возможность организации раздельного бухгалтерского учета доходов и расходов по инвестиционному проекту, победившему в конкурсе на предоставление льгот по налогу на прибыль, и иным направлениям деятельности предприятия, что приводит к освобождению от налога на прибыль всех направлений деятельности предприятия	Удмуртская Республика
14.	Сложность учета влияния на получаемый эффект именно налоговых льгот, а не прочих факторов (например, развития деловой и инженерной инфраструктуры). Необходимость проведения сложного многофакторного анализа влияния действия налоговых льгот на получаемый эффект	Кабардино-Балкарская Республика
15.	Показатель соотношения недополученных доходов бюджета в результате предоставления налоговых льгот к общему объему доходов по городским округам не сопоставим с таким же показателем по муниципальным районам	Республика Башкортостан
16.	Значительный рост кадастровой оценки земельных участков, проводимой 1 раз в 5 лет, приводит к резкому росту земельного налога. Это вызывает социальную напряженность на территории отдельных муниципальных образований и заставляет снижать ставки земельного налога и устанавливать льготы	Московская область
17.	Сумма земельного налога, не поступившая в бюджет, отражается одной суммой без расшифровки строки отчета	Приморский край

Таблица 9

**Предложения по разработке критериев и методики оценки
эффективности действия установленных
(планируемых к установлению) налоговых льгот**

№	Предложение	Субъект РФ
1.	Требуется решить на федеральном уровне проблему взаимодействия органов государственной власти субъектов РФ и территориальных налоговых органов, сделать доступной информацию об объеме и структуре предоставляемых налоговых льгот в разрезе отдельных налогоплательщиков. Законодательно предусмотреть доступ органов государственной власти субъектов РФ и местного самоуправления к информации о крупнейших налогоплательщиках в рамках ст. 102 Налогового кодекса РФ	12 субъектов РФ

2.	Ввести формы налоговой отчетности, предусматривающие информацию о суммах льгот, количестве налогоплательщиков и объектов налогообложения с детализацией по видам льгот. Формат передачи данных налоговой отчетности должен формироваться в разрезе муниципальных образований, а не налоговых инспекций	Красноярский край, Волгоградская область, Магаданская область, Московская область
3.	Сроки предоставления налоговой отчетности должны быть более оперативными, за более короткий период и с расшифровкой по категориям льгот	Забайкальский край, Волгоградская область, Ульяновская область
4.	Внести изменения в отчетность налоговых органов посредством введения показателей, отражающих суммы земельного налога в разрезе установленных представительным органом местного самоуправления налоговых ставок, а суммы земельного налога, не поступившие в бюджет по причине льготного налогообложения – в разрезе категорий льгот, предоставленных представительными органами местного самоуправления	Приморский край
5.	Отменить федеральные льготы по региональным и местным налогам. Закрепить в НК РФ принцип установления налоговых льгот тем органом, в компетенции которого находится установление соответствующего налога	Республика Марий Эл, Брянская область, Камчатский край, Самарская область, Волгоградская область
6.	Считаем обоснованным предоставление на федеральном уровне льгот социального характера. Необходимо отменить льготы по налогу на имущество организаций в отношении железнодорожных путей сообщения, линий электропередач, магистральных трубопроводов и т. п., а также имущества, принадлежащего федеральным органам, органам гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в РФ	Ульяновская область
7.	Отменить льготы по земельному налогу в отношении земельных участков, предоставленных для обеспечения нужд обороны и безопасности, занятых объектами использования атомной энергии, пунктами хранения ядерных материалов и радиоактивных веществ, предприятий железнодорожного транспорта	Забайкальский край, Курская область
8.	Необходимо разработать механизм компенсации бюджетам субъектов РФ и бюджетам муниципальных образований выпадающих доходов в связи со льготами, установленными законодательством РФ о налогах и сборах, по федеральным (в части зачисления в бюджеты субъектов РФ), региональным и местным налогам	Астраханская область, Ульяновская область, Новосибирская область, Самарская область
9.	Разработать и утвердить на федеральном уровне единую методику (единый стандарт) оценки бюджетной и социально-экономической эффективности действия установленных и вновь вводимых налоговых льгот (предоставляемых на федеральном, региональном и местном уровне), которая учитывала бы наработанный опыт	9 субъектов РФ

	в субъектах РФ, применяла бы единый подход к оценке эффективности налоговых льгот	
10.	Вернуть норму НК, устанавливающую виды налоговых льгот. Приравнять изъятия из объектов налогообложения и снижение ставки к налоговым льготам. Производить оценку эффективности не только по льготам, но и по изъятиям	Красноярский край
11.	Внести изменения в Налоговый кодекс РФ и законодательно закрепить обязанность налогоплательщиков – организаций, использующих налоговые льготы, представлять в налоговые органы и органы исполнительной власти отчетность о результатах и целевом использовании налоговых льгот	Республика Алтай, Республика Башкортостан, Республика Карелия, Тверская область
12.	Оценку бюджетной эффективности предоставляемых налоговых льгот целесообразно проводить в разрезе видов налогов в отношении каждой из предоставленных льгот и по каждой категории их получателей	Астраханская область
13.	Необходимые критерии оценки: – соответствие статистических показателей среднего уровня заработной платы, сложившегося в субъекте РФ, в сравнении с уровнем роста заработной платы на одного работника данной организации; – количество вновь созданных рабочих мест; – соответствие статистических среднеотраслевых показателей рентабельности проданных товаров и рентабельности активов в сравнении с аналогичными показателями рентабельности, сложившимися по данным бухгалтерского учета организации, и обеспечение роста указанных показателей; – соответствие не ниже среднеотраслевых показателей налоговой нагрузки в сравнении с налоговой нагрузкой данной организации; – сведения из налоговых органов о результатах мероприятий налогового контроля, проводимых в отношении организаций, заявляющих налоговые льготы. Данные критерии необходимы для исключения случаев извлечения налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды в виде неправомерного получения налоговой льготы и применения более низкой ставки налога	Новосибирская область
14.	Для оценки социальной и бюджетной эффективности налоговых льгот целесообразно было бы использовать такие параметры, как изменение фонда оплаты труда при предоставлении льготы, стоимость предоставления работ (услуг). Однако источник информации для использования указанных параметров отсутствует	Ивановская область
15.	В качестве критериев оценки эффективности установленных и вновь вводимых налоговых льгот предлагается использовать бюджетную, экономическую и социальную эффективность. При этом при принятии решения о введении экономических налоговых льгот необходимо установить срок действия, за который будут достигнуты соответствующие цели	9 субъектов РФ

16.	В качестве критерия оценки эффективности предоставленных на федеральном уровне льгот по региональным и местным налогам применять показатель соотношения суммы потерь по региональным (местным) налогам в связи с предоставлением льготы с суммой увеличения дотаций бюджетам субъектов РФ на сбалансированность ≤ 1	Красноярский край
17.	В качестве критериев оценки эффективности установленных и вновь вводимых налоговых льгот предлагается использовать: – объем налоговых льгот, имеющих положительную оценку эффективности, в общем объеме налоговых льгот; – соотношение темпов роста объемов производства организации, получившей налоговую льготу, к среднему значению объема производства по соответствующему виду экономической деятельности	Амурская область
18.	В качестве одного из критериев эффективности льгот рассматривать оценку изменения процентного соотношения объема иностранных инвестиций в экономико-региона к общему валовому региональному продукту	г. Санкт-Петербург
19.	Представляется возможным формирование системы индикаторов эффективности налоговых преференций: 1. Преференции могут считаться эффективными, если их применение приводит к увеличению экономических и макроэкономических показателей: – количества инновационно активных предприятий; – затрат на инновационную деятельность; – объема реализованной продукции и услуг инновационного характера; – объемов инвестиций в основной капитал; – численности работников и средней заработной платы; – соотношения числа прибыльных и убыточных инновационно активных предприятий. 2. Преференции эффективны в том случае, если их предоставление при прочих равных условиях приводит к увеличению налоговых поступлений в бюджет по сравнению с базовыми поступлениями: – расширение налоговой базы; – соотношение бюджетных потерь и дополнительных поступлений; – увеличение налоговых доходов бюджета	Ростовская область
20.	Определить законодательно на федеральном уровне критерии экономической эффективности инновационной деятельности организаций с целью поддержки политики субъектов РФ по созданию благоприятных условий для осуществления инновационной деятельности	Красноярский край
21.	Необходимые критерии оценки: – предоставление налоговых льгот по направлениям, необходимость государственной поддержки которых установлена в правовых актах по стратегическому развитию территорий и в долгосрочных государственных программах;	Московская область

	– проведение предпроектной экспертизы вводимой льготы с участием представителей законодательной и исполнительной власти субъектов РФ и налоговых органов, экспертов; – при определении эффективности учитывать аспекты влияния налоговых льгот на показатели бюджета, показатели экономической деятельности и (или) показатели улучшения качества жизни налогоплательщиков, применяющих льготы; – при формализации оценки эффективности избегать сложных расчетных формул, что снижает прозрачность установления льгот для налогоплательщиков	
22.	Эффективность действия установленных и вновь вводимых налоговых льгот оценивать по положительной динамике следующих финансово-экономических показателей хозяйственной деятельности организаций: – объем отгруженных товаров собственного производства, выполненных работ и услуг собственными силами; – выручка от реализации; – прибыль до налогообложения; – рентабельность проданных товаров, продукции; – стоимость основных средств; – фонд заработной платы, начисленной работникам списочного состава и внешним совместителям; – среднесписочная численность работников; – среднемесячная заработная плата	Челябинская область
23.	Для исключения возможных потерь бюджета в результате ликвидации организаций или их реорганизации после истечения срока для предоставления льгот необходимо устанавливать норму, предусматривающую в этом случае взыскание всех потерь бюджета с учредителей таких организаций	Челябинская область
24.	Внедрять для поддержки экономики иные инструменты, например, кредитование, государственные социальные выплаты и т. д., а инструмент налоговых льгот использовать лишь как исключение в чрезвычайных условиях и в краткосрочном режиме	Архангельская область
25.	Закрепить в НК РФ возможность для субъектов РФ устанавливать налоговые вычеты по НДФЛ в определенных пределах. Установить в НК РФ норму о зачислении НДФЛ по месту жительства налогоплательщика	Московская область

