# **Введение**

Потребность в исследовании налогообложения имущества образовательных учреждений обусловлена необходимостью рационализации использования имущества, находящихся в их собственности.

Налоги представляют собой обязательные сборы, взимаемые государством с хозяйствующих субъектов и с граждан по ставке, установленной в законном порядке. Налоги являются необходимым звеном экономических отношений в обществе с момента возникновения государства. Развитие и изменение форм государственного устройства всегда сопровождается преобразованием налоговой системы. В современном цивилизованном обществе налоги – основная форма дохода государства. Помимо этой сугубо финансовой функции налоговый механизм используется для экономического воздействия государства на общественное производство, его динамику и структуру, на состояние научно-технического прогресса.

Налог на имущество является основным налогом субъектов Российской Федерации, поэтому его, наряду с налогом на прибыль, налогом на добавленную стоимость, другими видами налогов, обеспечивающими основные поступления в бюджеты различных уровней, необходимо рассматривать отдельно. К тому же налог на имущество предприятий занимает центральное место в системе имущественного налогообложения России и вызывает определенный интерес в свете возможных изменений в порядке расчета и уплаты.

Существующий механизм начисления и взимания имущественных налогов в большей степени служит фискальным целям, нежели задачам общеэкономического характера, и имеет массу недостатков, которые затрудняют эффективное использование земель имущества. Налог на имущество предприятий не стимулирует внедрение новых технологий, инвестиции в модернизацию основных фондов.

Все это свидетельствует об актуальности темы дипломной работы.

Степень разработанности проблемы. Различные аспекты теории налогов детально представлены в работах зарубежных ученых-экономистов: Д. Кейнса, А. Маршалла, А. Смита, Д. Рикардо.

В современной отечественной литературе теория налогов и налогообложения, совершенствования налогового механизма отражена в трудах А.В. Брызгалина, Л.А. Дробозиной, Н.В. Милякова, С.Г. Пепеляева, Д.Г. Черника, Т.Ф. Юткиной.

Теория финансового, налогового контроля и отдельных вопросов налогообложения получила освещение в работах С.В. Барулина, Е.В. Паньшиной, Л.В. Перекрестовой, Г.Я. Чухниной.

Проблема государственного регулирования процессов налогообложения недвижимости освещены в работах В.Б. Балкизова, М.Ю. Березина, Б.В. Гусева, А.З. Дадашева, Е.В. Лобановой, Д.А. Смирнова, З.И. Усовой, Ю.В. Фокина, которые исследовали социально-экономические и экономико-правовые аспекты налогообложения, широко известны труды В.Г. Князева, Л.Э. Лимонова, А.П. Починка, и др., обобщивших зарубежный опыт налоговой политики и определивших основные направления его адаптации в России.

Проблемы теории и практики оценки имущества по рыночной стоимости в России исследовались в работах М.Ю. Березина, В.А. Горемыкиной, А.Г. Грязновой, В.В. Григорьева, А.В. Ульянина, М.А. Федотовой и др.

В настоящее время недостаточно разработана теоретическая и методологическая основы имущественного налогообложения (в экономической литературе отсутствует единство в вопросе отнесения тех или иных объектов к имуществу, нет четких критериев, на основе которых возможно определить, какие виды имущества должны относиться к объектам имущественного налогообложения, а также не определен состав платежей, которые можно отнести к имущественному налогообложению).

Представленные в дипломной работе научные положения, рекомендации и выводы, основанные на использовании экономических теорий, методологических положений работ отечественных авторов, вносят свой вклад в развитие методологии анализа и налогообложения имущества образовательных учреждений в экономической системе недвижимости, в том числе для целей управления, учета, налогообложения в современных финансово-экономических отношениях России.

Целью дипломной работы является теоретическое обоснование системы налогообложения имущества образовательных учреждений в Российской Федерации. Для достижения указанной цели в работе поставлены и решены следующие основные задачи:

– исследовать теоретические основы налогообложения имущества образовательных учреждений, выявить экономическую сущность налога на имущество;

– уточнить имеющиеся на сегодняшний день в научной литературе определения понятий «имущество для целей налогообложения»;

– проанализировать практику налогообложения налогом на имущество организаций для оценки возможности ее адаптации в России;

– исследовать современное состояние налогообложения имущества образовательных учреждений на примере детского сада, обозначить необходимость оптимизации налогообложения;

Предметом дипломной работы являются отношения между бюджетными организациями и налоговыми органами по поводу налогообложения налогом на имущество.

Объектом дипломной работы являются структурообразующие составляющие налоговой системы, в частности элементы налога на имущества.

Теоретическую основу и методологическую базу исследования составили позиции, положения и гипотезы, представленные и обоснованные в классических и современных трудах отечественных и зарубежных ученых. Методологическую базу работы создали категории материалистической диалектики «форма – содержание». Работа выполнена с использованием методов экономического анализа, методов сравнительного анализа и синтеза, использован диалектический метод в исследовании экономических и нормативных особенностей предмета исследования. В работе применялись методы группировки, сравнения, другие общепринятые экономико-статистические и аналитические методы.

Информационную и эмпирическую основу дипломной работы составили действующие федеральные законы, Указы Президента РФ, Постановления Правительства РФ (законодательные и нормативные акты органов власти РФ), Государственные целевые программы, директивные и аналитические материалы центральных органов власти и управления, другие нормативно-правовые акты, данные Госкомстата России, региональные нормативно-правовые акты, периодические издания и ресурсы сети Интернет.

Работа состоит из трех глав.

Первая глава работы раскрывает основные характеристики налога на имущество образовательных учреждений. В ней дается описание плательщиков налога, порядка его исчисления, ставок, порядка и сроков уплаты. Таким образом, эта часть носит как теоретический, так и частично методический характер.

Во второй главе проводится анализ имущественного налогообложения в Российской Федерации.

В третьей главе сделан упор на льготы по налогу на имущество муниципального дошкольного учреждения детский сад №448 комбинированного вида «Серебряный колокольчик». Здесь дана характеристика, классификация имущества детсада, расчет и заполнение декларации, а так же направления оптимизации налога на имущество.

**1. Особенности исчисления и уплаты налога на имущество бюджетными организациями**

# **1.1 Особенности налогообложения налогом на имущество бюджетных организаций**

Для определения сущности имущественного налогообложения в Российской Федерации следует обратиться к истории формирования российской налоговой системы. При построении налоговой системы предусматривалось, что имущественные налоги должны были относиться к ведению региональных и местных органов власти и, соответственно, быть одними из существенных источников формирования доходной базы региональных и местных бюджетов. Данный подход обуславливался тем, что вышеуказанные органы власти могли реально обеспечивать эффективный контроль за накопленным имуществом, полнотой учета и сбора имущественных налогов, оценивать необходимость предоставления налоговых льгот.

В первую очередь, такая доходообразующая роль отводилась налогу на имущество предприятий.

При введении указанного налога преследовалось несколько целей: создать у организаций заинтересованность в реализации излишнего, неиспользуемого имущества и стимулировать эффективное использование имущества, находящегося у них на балансе.

Таким образом, с точки зрения экономики этот налог должен был выполнять стимулирующую и контрольную функции, а с точки зрения финансов – фискальную функцию.

С 1 января 2004 г. все организации, состоящие на государственном бюджете, получающие финансирование из бюджетов всех уровней на осуществление деятельности по смете доходов и расходов в сфере государственного управления, образования, культуры и искусства, здравоохранения и иных областях, признаются согласно ст. 373 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) плательщиками налога на имущество организаций.

Признание бюджетных организаций плательщиками налога на имущество организаций производится на основании государственной регистрации в качестве юридического лица.

Государственная регистрация юридического лица производится в соответствии со ст. 51 Гражданского кодекса Российской Федерации (ГК РФ). Юридическое лицо подлежит государственной регистрации в порядке, определяемом Федеральным законом от 08.08.2001 №129‑ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей». Данные государственной регистрации включаются в Единый государственный реестр юридических лиц. Юридическое лицо считается созданным со дня внесения соответствующей записи в Единый государственный реестр юридических лиц [24, c. 12].

Таким образом, бюджетные организации признаются плательщиками налога на имущество организаций на основании свидетельства о государственной регистрации в качестве юридического лица, а вновь созданные бюджетные организации – со дня внесения соответствующей записи в Единый государственный реестр юридических лиц.

Глава 30 НК РФ является главой прямого действия; это означает, что все положения, установленные в данной главе Кодекса, применяются непосредственно на всей территории Российской Федерации [12, c. 21].

Хотя налог на имущество организаций и вводится на соответствующей территории законом субъекта Российской Федерации, законодательные (представительные) власти субъектов Российской Федерации должны определить в своих законах о налоге на имущество организаций только отдельные элементы налогообложения, право на установление которых делегировано им гл. 30 НК РФ, в частности, они имеют право устанавливать ставку налога в пределах, определенных ст. 380 Кодекса, сроки уплаты налога, а также форму отчетности по налогу. Они также вправе предусматривать сверх установленных гл. 30 НК РФ льгот по налогу на имущество организаций (ст. 381 НК РФ) дополнительные льготы по налогу для организаций. Кроме того, законодательные акты субъекта Российской Федерации о налоге могут не устанавливать отчетные периоды по налогу, а также предусматривать для отдельных категорий налогоплательщиков право не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу.

Главное, что необходимо отметить, так это то, что положения закона субъекта Российской Федерации о налоге на имущество организаций не должны дополнять гл. 30 НК РФ и противоречить нормам, приведенным в настоящем Кодексе.

Следовательно, при исчислении и уплате налога на имущество организаций по имуществу, подлежащему налогообложению согласно гл. 30 НК РФ в пределах территории субъекта Российской Федерации, бюджетные организации должны руководствоваться порядком исчисления и уплаты налога, установленным нормами гл. 30 Кодекса, применяя при этом ставку налога, срок уплаты налога и авансовых платежей, установленные региональным законом о налоге на имущество организаций. Что касается льгот по налогу, то налогоплательщик вправе использовать как льготы, приведенные в ст. 381 НК РФ, так и льготы, установленные законом субъекта Российской Федерации о налоге.

В отношении налоговой декларации (налогового расчета по авансовым платежам) следует иметь в виду, что если иное не предусмотрено законом субъекта Российской Федерации о налоге на имущество организаций, то бюджетные организации должны представлять налоговую декларацию (налоговый расчет по авансовым платежам) по форме, утвержденной Приказом МНС России от 23.03.2004 N САЭ‑3–21/224.

#

# **1.2 Имущество бюджетных организаций, включаемое в налоговую базу**

Заполняя налоговую декларацию или авансовый расчет по налогу на имущество организаций, следует иметь в виду, что согласно ст. 374 НК РФ объектом налогообложения являются только основные средства (движимое и недвижимое имущество), находящиеся на балансе налогоплательщика, в том числе находящиеся на балансе бюджетной организации на праве оперативного управления [4, c. 23].

При этом к недвижимому имуществу для целей налогообложения относятся объекты основных средств, определенные ст. 130 ГК РФ, а именно земельные участки, участки недр, обособленные водные объекты и все, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе леса, многолетние насаждения, здания, сооружения. К недвижимым вещам относятся также подлежащие государственной регистрации воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания, космические объекты.

Согласно п. 2 ст. 130 ГК РФ под движимым имуществом подразумеваются вещи, не относящиеся к недвижимости, включая деньги и ценные бумаги.

Однако для целей налога на имущество организаций в соответствии с п. 1 ст. 374 НК РФ объектом налогообложения признается движимое имущество как вещи, не относящиеся к недвижимости и учитываемые на балансе организации в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета.

Государственная регистрация прав на недвижимое имущество осуществляется с 31 января 1998 г. согласно Федеральному закону от 21.07.1997 №122‑ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» [22, c. 32].

Основой для ведения бухгалтерского учета являются Федеральный закон от 21.11.1996 №129‑ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон №129‑ФЗ) и принятые в соответствии с ним правовые, нормативные и иные документы, действие которых распространяется на бюджетные организации.

Признание основных средств объектом обложения налогом на имущество организаций определяется наличием их нахождения на балансе организации в соответствии с требованиями бухгалтерского учета.

Согласно п. 2 ст. 8 Закона №129‑ФЗ имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации. Таким образом, на балансе организации в зависимости от имеющихся у организации прав на основные средства (движимое и недвижимое имущество) отражаются:

* основные средства, принадлежащие организации на праве собственности (в том числе сданные в аренду, переданные в безвозмездное пользование, переданные в доверительное управление);
* основные средства, находящиеся у организации в хозяйственном ведении или оперативном управлении (в том числе сданные в аренду, переданные в безвозмездное пользование, переданные в доверительное управление);
* основные средства, полученные организацией в аренду;
* основные средства, полученные организацией в безвозмездное пользование;
* основные средства, полученные организацией в доверительное управление.

Основные средства, учитываемые в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета на забалансовых счетах организации, не признаются объектом обложения налогом на имущество организаций.

Постановка на баланс государственного или муниципального имущества осуществляется согласно гл. 19 ГК РФ в случаях его передачи в хозяйственное ведение или оперативное управление государственным (муниципальным) унитарным предприятиям, учреждениям и организациям; следовательно, основные средства, учитываемые на балансе бюджетных организаций и переданные им в оперативное управление, признаются объектом обложения налогом на имущество организаций.

6. Имущество бюджетных организаций, относящееся к основным средствам

Ведение бюджетными организациями бухгалтерского учета, в том числе основных средств, должно осуществляться в соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях, утвержденной Приказом Минфина России от 30.12.1999 №107н (далее – Инструкция №107н) [8, c. 10].

При принятии бюджетными организациями к бухгалтерскому учету активов в качестве основных средств необходимо, чтобы в отношении их выполнялись следующие условия:

– использование для управленческих нужд организации (либо оказания услуг);

– использование в течение длительного времени, то есть срока полезного использования.

К основным средствам относятся здания, сооружения, оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, хозяйственный инвентарь и принадлежности; многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги, земельные участки, объекты природопользования.

#

# **1.3 Налоговые льготы, предусмотренные для бюджетных организаций**

Статьей 381 НК РФ предусмотрены льготы по налогу на имущество организаций, предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков на федеральном уровне.

Согласно п. 1 ст. 381 НК РФ от налогообложения освобождаются организации уголовно-исполнительной системы в отношении имущества, используемого для осуществления возложенных на них функций.

Уголовно-исполнительная система включает:

1) учреждения, исполняющие наказания;

2) территориальные органы уголовно-исполнительной системы;

3) федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный в области исполнения наказаний [5, c. 19].

Данные организации являются бюджетными учреждениями.

Кроме того, в уголовно-исполнительную систему по решению Правительства РФ могут входить следственные изоляторы, предприятия, специально созданные для обеспечения деятельности уголовно-исполнительной системы, научно-исследовательские, проектные, лечебные, учебные и иные учреждения (ст. 5 Федерального закона от 21.07.1993 №5473–1 «Об учреждениях и органах, исполняющих уголовные указания в виде лишения свободы» (далее – Закон №5473–1)) [9, c. 32].

Деятельность уголовно-исполнительной системы осуществляется на основе принципов законности, гуманизма, уважения прав человека. Интересы исправления осужденных не должны подчиняться цели получения прибыли от их труда. Задачами уголовно-исполнительной системы являются:

1) исполнение уголовных наказаний в виде лишения свободы, а также исключительной меры наказания;

2) обеспечение правопорядка и законности в учреждениях, исполняющих уголовные наказания в виде лишения свободы, безопасности содержащихся в них осужденных, а также персонала, должностных лиц и граждан, находящихся на территориях этих учреждений;

3) привлечение осужденных к труду, а также обеспечение их общего и профессионального образования и профессионального обучения;

4) обеспечение охраны здоровья осужденных;

5) содействие органам, осуществляющим оперативно-розыскную деятельность;

6) конвоирование осужденных и лиц, заключенных под стражу, по плановым маршрутам;

7) конвоирование граждан Российской Федерации и лиц без гражданства на территорию Российской Федерации, а также конвоирование иностранных граждан и лиц без гражданства в случае их экстрадиции при выполнении международных обязательств Российской Федерации.

Поэтому не подлежит налогообложению имущество, используемое для осуществления возложенных на вышеуказанные организации и бюджетные учреждения задач, установленных ст. ст. 1, 2 Закона №5473–1.

На балансе бюджетных организаций (в частности, музеев) могут находиться памятники истории и культуры, которые относятся к объектам социально-культурной сферы. Поэтому организации вправе использовать льготу по налогу, предоставляемую не только согласно п. 5 ст. 381 НК РФ, но и в соответствии с п. 7 ст. 381 настоящего Кодекса.

При предоставлении льготы по налогу, установленной п. 5 ст. 381 НК РФ в отношении находящихся на балансе организаций объектов, признаваемых памятниками истории и культуры федерального значения в установленном законодательством Российской Федерации порядке, необходимо иметь в виду следующее.

Под объектами культурного наследия федерального значения понимаются объекты, обладающие историко-архитектурной, художественной, научной и мемориальной ценностью, имеющие особое значение для истории и культуры Российской Федерации, а также объекты археологического наследия (ст. 4 Федерального закона от 25.06.2002 №73‑ФЗ «Об объектах культурного наследия (памятниках истории и культуры) народов Российской Федерации» (далее – Закон №73‑ФЗ)) [19, c. 23].

К объектам культурного наследия (памятникам истории и культуры) народов Российской Федерации (далее – объекты культурного наследия) относятся объекты недвижимого имущества со связанными с ними произведениями живописи, скульптуры, декоративно-прикладного искусства, объектами науки и техники и иными предметами материальной культуры, возникшие в результате исторических событий, представляющие собой ценность с точки зрения истории, археологии, архитектуры, градостроительства, искусства, науки и техники, эстетики, этнологии или антропологии, социальной культуры и являющиеся свидетельством эпох и цивилизаций, подлинными источниками информации о зарождении и развитии культуры (ст. 3 Закона №73‑ФЗ).

Объекты культурного наследия подразделяются на следующие виды:

1) памятники – отдельные постройки, здания и сооружения с исторически сложившимися территориями (в том числе памятники религиозного назначения: церкви, колокольни, часовни, костелы, кирхи, мечети, буддистские храмы, пагоды, синагоги, молельные дома и другие объекты, специально предназначенные для богослужений); мемориальные квартиры; мавзолеи, отдельные захоронения; произведения монументального искусства; объекты науки и техники, включая военные; частично или полностью скрытые в земле или под водой следы существования человека, включая все движимые предметы, имеющие к ним отношение, основным или одним из основных источников информации о которых являются археологические раскопки или находки (объекты археологического наследия) [19, c. 34].

2) ансамбли – четко локализуемые на исторически сложившихся территориях группы изолированных или объединенных памятников, строений и сооружений фортификационного, дворцового, жилого, общественного, административного, торгового, производственного, научного, учебного назначения, а также памятников и сооружений религиозного назначения (храмовые комплексы, дацаны, монастыри, подворья), в том числе фрагменты исторических планировок и застроек поселений, которые могут быть отнесены к градостроительным ансамблям; произведения ландшафтной архитектуры и садово-паркового искусства (сады, парки, скверы, бульвары), некрополи;

3) достопримечательные места – творения, созданные человеком, или совместные творения человека и природы, в том числе места бытования народных художественных промыслов; центры исторических поселений или фрагменты градостроительной планировки и застройки; памятные места, культурные и природные ландшафты, связанные с историей формирования народов и иных этнических общностей на территории Российской Федерации, историческими (в том числе военными) событиями, жизнью выдающихся исторических личностей; культурные слои, остатки построек древних городов, городищ, селищ, стоянок; места совершения религиозных обрядов.

В целях предоставления льготы по налогу на имущество организаций организация, имеющая на балансе объекты культурного наследия (памятники истории и культуры), должна представить охранное обязательство, оформленное в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

При этом охранное обязательство согласно ст. 29 Федерального закона от 21.12.2001 №178‑ФЗ «О приватизации государственного муниципального имущества» должно содержать требования к содержанию объек та культурного наследия, условиям доступа граждан, порядку и срокам проведения реставрационных, ремонтных и иных работ, а также иные обеспечивающие сохранность такого объекта требования.

Если интерьер внутренних помещений объекта культурного наследия является предметом охраны данного объекта, что должно подтверждаться охранным обязательством, то такие основные средства, относящиеся к памятникам истории и культуры, также не подлежат обложению налогом на имущество организаций.

При этом необходимо иметь в виду, что согласно п. 3 ст. 63 Закона №73‑ФЗ охранные обязательства применяются впредь до включения объекта культурного наследия в единый государственный реестр. Таким образом, в отношении объектов культурного наследия, включенных в вышеуказанный реестр, охранные обязательства не выдаются. В этом случае для подтверждения права на льготу следует использовать паспорт объекта культурного наследия, который выдается собственнику вышеуказанного объекта и содержит необходимые сведения.

Кроме того, в целях предоставления льготы по налогу по объектам, признаваемым памятниками истории и культуры федерального значения, налогоплательщик обязан представить в налоговый орган из уполномоченного Правительством РФ государственного органа документ о внесении памятника истории и культуры в реестр федерального имущества.

В аналогичном порядке согласно п. 7 ст. 381 НК РФ предоставляется льгота в отношении памятников истории и культуры регионального и местного значения.

При применении п. 7 ст. 381 НК РФ в отношении объектов социально-культурной сферы, используемых для нужд культуры и искусства, образования, физической культуры и спорта, здравоохранения и социального обеспечения, организациям следует иметь в виду, что данная льгота действует до 1 января 2008 г.

При определении состава объектов основных средств социально-культурной сферы рекомендуется руководствоваться Общероссийским классификатором основных фондов ОК 013–94, поскольку группировки объектов в нем образованы в основном по признакам назначения, связанным с видами деятельности, осуществляемыми с использованием этих объектов и производимыми в результате этой деятельности продукцией и услугами.

Вышеуказанная льгота предоставляется бюджетным организациям социально-культурной сферы по всему имущественному комплексу (инвентарным объектам), который включает совокупность объектов основных средств, находящихся на балансе и используемых в рамках основной деятельности в области образования, здравоохранения, культуры и искусства, физической культуры и спорта, социального обеспечения.

При этом объектами культуры, искусства, образования, здравоохранения, физической культуры и спорта, социального обеспечения является единый имущественный комплекс, который функционально предназначен и используется организацией для нужд культуры, искусства, образования, здравоохранения, физической культуры и спорта, социального обеспечения. В него входит все имущество бюджетной организации, например образовательного учреждения, которое включает административные здания и помещения (в том числе инвентарь, учебные корпуса, объекты по содержанию зданий (в том числе котельные), столовые для студентов и преподавателей, общежития, гаражи, транспортные средства, библиотеки, клубы и т.д.), то есть совокупность основных средств, находящихся на балансе образовательного учреждения, которые необходимы для осуществления основной деятельности организации.

Соответствующее предназначение объектов основных средств (движимого и недвижимого имущества) определяется Положением об организации, первичными документами на эти объекты и распорядительными документами организации в отношении использования объектов основных средств для нужд культуры, искусства, образования, здравоохранения, физической культуры и спорта, социального обеспечения.

Не подлежат льготированию объекты социально-культурной сферы, полностью используемые в течение налогового (отчетного) периода не для вышеуказанных нужд, в том числе полностью сдаваемые в аренду [6, c. 26].

Если на территории бюджетной организации, осуществляющей деятельность в области образования, медицины, культуры, физкультуры и спорта, социального обеспечения, имеются отдельные общедоступные объекты торговли, общественного питания, бытового обслуживания населения, то данные объекты, как не связанные с социально-культурной сферой, подлежат налогообложению.

Таким образом, можно сделать вывод, что если бюджетная организация не осуществляет иные виды деятельности, кроме основной (в том числе по оказанию платных услуг по этой деятельности), то ее имущество не подлежит обложению налогом на имущество организаций.

Например, если общеобразовательная школа, интернат, детский сад, районная поликлиника, медицинское учреждение, колледж, спортивная школа, институт повышения квалификации, театр, музей, библиотека, клуб осуществляют исключительно уставную деятельность в соответствующей сфере (в том числе оказывают соответственно своему профилю платные услуги), то все основные средства, находящиеся на балансе данных организаций, подлежат льготированию (за исключением вышеназванных отдельно стоящих объектов, не соответствующих профилю бюджетного учреждения).

В отношении имущества бюджетных организаций, осуществляющих научную деятельность, также предусмотрены льготы по налогу на имущество организаций.

Так, при предоставлении льготы по налогу на имущество организаций, установленной п. 15 ст. 381 НК РФ в отношении имущества государственных научных центров, следует иметь в виду, что Порядок присвоения статуса государственного научного центра Российской Федерации (далее – Порядок) утвержден Указом Президента Российской Федерации от 22.06.1993 №939 «О государственных научных центрах Российской Федерации».

Отнесение организаций науки, а также высших учебных заведений к государственным научным центрам Российской Федерации осуществляется Правительством РФ по представлению Межведомственной координационной комиссии по научно-технической политике (п. 2 Порядка).

Государственный научный центр Российской Федерации действует в соответствии с законодательством Российской Федерации и Положением об условиях государственного обеспечения центра, утверждаемым Правительством РФ одновременно с принятием решения о присвоении организации или высшему учебному заведению статуса государственного научного центра (п. 4 Порядка).

Руководители организаций науки, а также высших учебных заведений, получивших статус государственного научного центра Российской Федерации, ежегодно представляют Межведомственной координационной комиссии по научно-технической политике отчеты о деятельности руководимых ими центров (п. 5 Порядка).

При предоставлении льготы по налогу, установленной п. 16 ст. 381 НК РФ, научным организациям Российской академии наук, Российской академии медицинских наук, Российской академии сельскохозяйственных наук, Российской академии образования, Российской академии архитектуры и строительных наук, Российской академии художеств следует иметь в виду, что льгота по налогу предоставляется вышеуказанным научным организациям в отношении имущества, используемого ими в целях научной (научно-исследовательской) деятельности до 1 января 2008 г.

При этом научная (научно-исследовательская) деятельность определена как деятельность, направленная на получение и применение новых знаний (ст. 2 Федерального закона от 23.08.1996 №127‑ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике»). При этом к научной (научно-исследовательской) деятельности относятся:

– фундаментальные научные исследования, которые определяются как экспериментальная или теоретическая деятельность, направленная на получение новых знаний об основных закономерностях строения, функционирования и развития человека, общества, окружающей природной среды;

– прикладные научные исследования, которые определяются как исследования, направленные преимущественно на применение новых знаний для достижения практических целей и решения конкретных задач.

Научно-техническая деятельность, которая определена как деятельность, направленная на получение, применение новых знаний для решения технологических, инженерных, экономических, социальных, гуманитарных и иных проблем, обеспечения функционирования науки, техники и производства как единой системы, к научной (научно-исследовательской) деятельности не относится.

Поэтому налоговая льгота применяется только в отношении имущества, используемого в целях научной (научно-исследовательской) деятельности научной организацией, имеющей свидетельство об аккредитации научной организации, осуществляющей в качестве основной научную (научно-исследовательскую) деятельность и входящей в состав вышеназванных российских академий наук.

В отношении дополнительных льгот по налогу необходимо отметить следующее.

Как уже было сказано выше, законодательные (представительные) органы власти субъектов Российской Федерации вправе предусмотреть любые налоговые льготы для отдельных категорий налогоплательщиков и основания для их использования. При этом льготы, предусмотренные ст. 381 НК РФ, применяются вне зависимости от их упоминания в законах субъектов Российской Федерации [12, c. 76].

Как показывает анализ законов субъектов Российской Федерации о налоге на имущество организаций, законодательные (представительные) органы власти субъектов Российской Федерации предусмотрели налоговые льготы, аналогичные налоговым льготам, определенным ст. 381 НК РФ, в отношении которых установлено ограничение их действия во времени, – без указанного ограничения.

Законодательные (представительные) органы власти субъектов Российской Федерации предусмотрели, например, следующие налоговые льготы:

* в отношении памятников истории и культуры регионального и (или) местного значения;
* отношении объектов социально-культурного назначения;
* отношении бюджетных учреждений регионального и местного значения.

Согласно ст. 373 НК РФ налогоплательщиками признаются, в частности, российские организации.

Поэтому вне зависимости от того, имеет ли организация льготу по налогу на имущество организаций, налоговая декларация представляется в обязательном порядке по всему имуществу, которое находится у нее на балансе. Причем налоговая декларация представляется по месту фактического нахождения недвижимого имущества и месту учета движимого имущества (то есть по месту нахождения организации и по месту нахождения обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс), относимых согласно правилам бухгалтерского учета к основным средствам.

# **1.4 Порядок и сроки уплаты налога и авансовых платежей по налогу на имущество**

Налог и авансовые платежи по налогу на имущество организаций подлежат уплате налогоплательщиками в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов Российской Федерации.

При этом законодательные (представительные) органы власти субъектов Российской Федерации вправе предусмотреть для отдельных категорий налогоплательщиков право не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу.

Сумма авансового платежа, подлежащая уплате за отчетный период, рассчитывается следующим образом: средняя стоимость имущества, исчисленная по состоянию на 1‑е число месяца, следующего за отчетным периодом, умножается на ставку налога и делится на 4.

Статьей 384 НК РФ определены особенности исчисления и уплаты налога на имущество организациями, имеющими обособленные подразделения.

Бюджетные учреждения обязаны представлять в инспекцию декларации (расчеты) по налогам, если это установлено законодательством о налогах и сборах (подп. 4 п. 1 ст. 23 НК РФ). бюджетные учреждения должны заполнять необходимо титульный лист и разделы 1, 2 и 5 налоговой декларации, утвержденной приказом МНС России от 23 марта 2004 г. №САЭ‑3–21/224 х7б [7, c. 10].

По истечении каждого отчетного и налогового периода налогоплательщики налога на имущество предоставляют в налоговые органы налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу и налоговую декларацию. При этом расчеты по авансовым платежам предоставляются не позднее 30 дней с даты окончания соответствующего отчетного периода, а налоговые декларации не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (статья 386 Налогового кодекса).

Действующая в настоящее время форма налоговой декларации по налогу на имущество (налоговый расчет по авансовому платежу) утверждена Приказом МНС России от 23 марта 2004 г. №САЭ‑3–21/224 – форма по КНД 1152001. Указанным приказом утверждена и инструкция по заполнению налоговой декларации по налогу на имущество.

Детский сад №448 «Серебряный колокольчик» заполняет в декларации только 3 раздела и титульный лист.

Раздела 1. Сумма налога (сумма авансового платежа по налогу), подлежащая уплате в бюджет по данным налогоплательщика

Раздел 2. Расчет налоговой базы и суммы налога (авансового платежа по налогу) в отношении подлежащего налогообложению имущества российских организаций и иностранных организаций, осуществляющих деятельность в РФ через постоянные представительства

Раздел 4. Расчет налоговой базы и суммы налога (авансового платежа по налогу) по недвижимому имуществу, входящему в состав Единой системы газоснабжения, и по объектам недвижимого имущества российской организации, имеющим место фактического нахождения на территориях разных субъектов РФ либо на территории субъекта РФ и в территориальном море РФ (на континентальном шельфе РФ или в исключительной экономической зоне РФ)

Налоговая декларация представляется налогоплательщиком налога на имущество организаций лично или через его представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения или передана по телекоммуникационным каналам связи в налоговые органы:

* по месту нахождения российской организации;
* по месту осуществления деятельности иностранной организации через постоянное представительство;
* по месту нахождения обособленного подразделения российской организации, имеющего отдельный баланс;
* по месту нахождения недвижимого имущества.

В зависимости от того, куда предоставляется декларация, ее состав будет меняться: лишние разделы декларации не заполняются.

Декларация заполняется в отношении сумм налога, подлежащих уплате в бюджет по соответствующему коду (кодам) по ОКАТО муниципального образования в соответствии с Общероссийским классификатором административно-территориального деления. При этом указываются суммы налога, коды по ОКАТО которых соответствуют муниципальным образованиям, территорию которых курирует данный налоговый орган.
В случае если законодательством субъекта РФ предусмотрено зачисление налога на имущество организаций в бюджет субъекта РФ без направления части суммы налога в бюджеты муниципальных образований, налоговая декларация заполняется в отношении суммы налога, подлежащей уплате в бюджет субъекта непосредственно [5, c. 32].

**2. Анализ имущественного налогообложения в российской федерации**

# **2.1 Анализ нормативных положений налогового кодекса в отношении налога на имущества организаций**

Имущественный налог относится к ведению региональных органов власти. Оставаясь региональным налогом, налог на имущество организаций устанавливается и вводится в действие в соответствии с Налоговым Кодексом Российской Федерации. В свою очередь законодательные (представительные) органы субъектов Российской Федерации наделяются полномочиями предоставления дополнительных налоговых льгот, оценив необходимость в их использовании налогоплательщиками, что в свою очередь предопределило значительное сужение налоговых льгот, предусмотренных на федеральном уровне [19, c. 21].

Приведем, для сравнения, действующие в настоящий момент на основании Закона Российской Федерации от 13 декабря 1991 г. №2030–1 освобождения от налога имущество для предприятий:

а) бюджетных учреждений и организаций, органов законодательной (представительной) и исполнительной власти, органов местного самоуправления, Пенсионного фонда Российской Федерации, Фонда социального страхования Российской Федерации, Федерального фонда обязательного медицинского страхования; коллегий адвокатов, адвокатских бюро, адвокатских палат субъектов Российской Федерации (их учреждений), Федеральной палаты адвокатов;

б) предприятий по производству, переработке и хранению сельскохозяйственной продукции, выращиванию, лову и переработке рыбы и морепродуктов при условии, что выручка от указанных видов деятельности составляет не менее 70 процентов общей суммы выручки от реализации продукции (работ, услуг);

в) специализированных протезно-ортопедических предприятий;

г) используемое исключительно для нужд образования и культуры;

д) религиозных объединений и организаций, национально-культурных обществ;

е) предприятий народных художественных промыслов;

ж) используемое для образования страхового и сезонного запасов на предприятиях, связанных с сезонным (природно-климатическим) циклом поставок и работ, а также запасов, созданных в соответствии с решениями федеральных органов исполнительной власти, соответствующих органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления;

з) жилищно-строительных, дачно-строительных и гаражных кооперативов, садоводческих товариществ; общественных объединений, ассоциаций, осуществляющих свою деятельность за счет целевых взносов граждан и отчислений предприятий и организаций из оставшейся в их распоряжении после уплаты налогов и других обязательных платежей прибыли на содержание указанных общественных объединений, ассоциаций, если они не осуществляют предпринимательскую деятельность;

и) общественных организаций инвалидов, а также других предприятий, учреждений и организаций, в которых инвалиды составляют не менее 50 процентов от общего числа работников;

к) научно-исследовательских учреждений, предприятий и организаций Российской академии наук, Российской академии медицинских наук, Российской академии сельскохозяйственных наук, Российской академии образования, Российской академии архитектуры и строительных наук, Российской академии художеств, составляющих их научно-исследовательскую, опытно-производственную или экспериментальную базу; государственных научных центров, а также научно-исследовательских, конструкторских учреждений (организаций), опытных и опытно-экспериментальных предприятий независимо от организационно-правовых форм и форм собственности, в объеме работ которых научно-исследовательские, опытно-конструкторские и экспериментальные работы составляют не менее 70 процентов;

л) используемое (предназначенное) исключительно для отдыха или оздоровления детей в возрасте до 18 лет;

м) предприятий учреждений, исполняющих уголовные наказания в виде лишения свободы;

н) Российского фонда федерального имущества, фондов имущества субъектов Российской Федерации, районов (за исключением районов в городах), городов (за исключением городов районного подчинения);

о) специализированных предприятий (по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации), производящих медицинские и ветеринарные иммунобиологические препараты, предназначенные для борьбы с эпидемиями и эпизоотиями;

п) органов управления и подразделений Государственной противопожарной службы при осуществлении ими своих функций, установленных законодательством Российской Федерации;

р) иностранных и российских юридических лиц, используемое на период реализации целевых социально-экономических программ (проектов) жилищного строительства, создания, строительства и содержания центров профессиональной переподготовки военнослужащих, лиц, уволенных с военной службы, и членов их семей, осуществляемых за счет займов, кредитов и безвозмездной финансовой помощи, предоставляемых международными организациями и правительствами иностранных государств, иностранными юридическими и физическими лицами в соответствии с межправительственными и межгосударственными соглашениями, а также соглашениями, подписанными по поручению Правительства Российской Федерации уполномоченными им органами государственного управления.

Перечень юридических лиц, которые освобождаются от уплаты налога, определяется Правительством Российской Федерации;

с) профессиональных аварийно-спасательных служб, профессиональных аварийно-спасательных формирований;

Кроме того, стоимость имущества предприятия, исчисленная для целей налогообложения, уменьшается на балансовую (нормативную) стоимость:

а) объектов жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы, полностью или частично находящихся на балансе налогоплательщика;

б) объектов, используемых исключительно для охраны природы, пожарной безопасности или гражданской обороны;

в) имущества, используемого для производства, переработки и хранения сельскохозяйственной продукции, выращивания, лова и переработки рыбы;

г) ледоколов, судов с ядерными энергетическими установками и судов атомно-технологического обслуживания; магистральных трубопроводов, железнодорожных путей сообщения, автомобильных дорог общего пользования, линий связи и энергопередачи, а также сооружений, предназначенных для поддержания в эксплуатационном состоянии указанных объектов;

д) спутников связи;

е) земли;

ж) специализированных судов, механизмов и оборудования, необходимых для использования не более трех месяцев в году для обеспечения нормального функционирования различных видов транспорта, а также автомобильных дорог общего пользования;

з) эталонного и стендового оборудования территориальных органов Комитета Российской Федерации по стандартизации, метрологии и сертификации;

и) мобилизационного резерва и мобилизационных мощностей;

к) имущества, полученного за счет безвозмездной помощи (содействия) в первые два года, а также имущества, используемого для непосредственного осуществления безвозмездной помощи (содействия), на срок его использования в данных целях.

Надо признать, что данный перечень значительно сокращен, остается надеяться, что те предприятия и организации, которые не вошли в число освобожденных от налогообложения, имеют достаточные основания для получения налоговых льгот на региональном уровне.

Наряду с порядком и сроками уплаты налога, региональные законодательные органы вправе устанавливать конкретные ставки налога в зависимости от категорий налогоплательщиков и (или) имущества, в пределах максимальной ставки налога, увеличенной до 2,2% по сравнению с действующей 2%.

Применение вводимых законодательных норм в области имущественного налогообложения относится ко всем организациям, на балансе которых находится имущество, подлежащее налогообложению, в том числе к иностранным организациям, осуществляющим свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) имеющим в собственности недвижимое имущество на территории Российской Федерации, на континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне Российской Федерации [3, c. 10].

Как и раньше, налог подлежит уплате в бюджет того субъекта Российской Федерации, на территории которого расположено имущество организации.

Тем не менее, существенным изменением следует признать то, что в качестве объекта обложения налогом на имущество организаций рассматриваются непосредственно основные средства.

Таким образом, по сравнению с действующим законодательством, за счет исключения таких статей, как товарные запасы, незавершенное производство, готовая продукция, капитальные вложения, а также неизменно вызывающие споры расходы будущих периодов, происходит значительное снижение налоговой нагрузки в системе имущественного налогообложения организаций.

Расчет налоговой базы в части определения среднегодовой стоимости имущества не изменен, и производится на основании остаточной стоимости имущества, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденном в учетной политике организации.

В том числе, остаточная стоимость определяется и для тех объектов, в отношении которых не предусмотрено начисление амортизации, с учетом износа, исчисляемого по установленным нормам амортизационных отчислений в конце каждого налогового (отчетного) периода. Данное положение относится к объектам основных средств некоммерческих организаций, в отношении которых ПБУ 6/01 предусматривает начисление износа в конце отчетного года по установленным нормам амортизационных отчислений на отдельном забалансовом счете. В этой связи, хотелось бы обратить внимание, что для целей исчисления налоговой базы по налогу на имущество, износ определяется на конец отчетного периода, а по данным бухгалтерского учета на конец отчетного года.

Новым является исчисление налоговой базы исходя из инвентаризационной стоимости объектов недвижимого имущества по данным органов технической инвентаризации, установленного в отношении иностранных организаций, имеющих недвижимое имущество на территории Российской Федерации, но не осуществляющих деятельность на территории Российской Федерации.

Приведен к единому толкованию момент включения в налоговую базу объектов основных средств, подлежащих государственной регистрации. Основные средства, права на которые подлежат государственной регистрации в соответствии с законодательством Российской Федерации, признаются объектом налогообложения с месяца, следующего за месяцем подачи документов на регистрацию указанных прав.

Установлены особенности определения налоговой базы при передаче имущества в совместную деятельность или доверительное управление.

По итогам отчетных периодов, соответственно, квартал, полугодие, девять месяцев календарного года, производится уплата авансовых платежей, а сумма налога, подлежит уплате в бюджет по истечении налогового периода (календарный год), если иное не будет установлено законами субъектов Российской Федерации.

В настоящий момент, согласно порядку, установленному ст. 376 НК РФ, среднегодовая стоимость имущества определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения остаточной стоимости имущества на 1‑е число каждого месяца налогового периода и 1‑е число следующего за налоговым (отчетным) периодом месяца, на количество месяцев в налоговом (отчетном) периоде, увеличенное на единицу.

Хотя данный подход явно противоречит тому, что написано в п. 5 ст. 55 НК РФ, а именно, в нем сказано, что налоговым периодом по налогу на имущество, которое приобретено или реализовано после 1 января отчетного года, является время фактического нахождения имущества в собственности организации. Получается, если следовать вышеуказанной логике, то делить нужно не на 13, а на реальное количество месяцев, в течение которого имущество было в собственности организации.

Рассмотрим возможные ситуации уплаты налога:

а) имущество есть как на балансе головной организации, так и на балансе обособленного подразделения, выделенного на отдельный баланс.

В таком случае стоимость недвижимости, расположенной по местонахождению головной организации, включается в расчет налоговой базы по головной организации, а недвижимости, расположенной по местонахождению обособленного подразделения, выделенного на отдельный баланс, – в расчет налоговой базы по этому обособленному подразделению.

б) обособленное подразделение не имеет отдельного баланса, но по его местонахождению расположен объект недвижимости.

Уплачивать налог на имущество по этому объекту, также как и сдавать налоговые декларации (расчеты по авансовым платежам) по местонахождению этого имущества должно это обособленное подразделение.

Чтобы вычислить сумму налога, подлежащую уплате по местонахождению недвижимого имущества, нужно его среднюю стоимость за отчетный (налоговый) период умножить на ставку налога на имущество, действующую в регионе, где этот объект расположен.

в) объект недвижимости расположен вне местонахождения головной организации и обособленных подразделений, имеющих отдельный баланс.

В такой ситуации организации нужно отдельно рассчитывать налог на имущество и сдавать декларации по каждому объекту недвижимости, расположенному вне местонахождения головной организации и обособленного подразделения, не имеющего отдельного баланса. Налог определяется умножением средней стоимости объекта недвижимости за отчетный (налоговый) период на ставку налога, установленную в том регионе, где этот объект расположен [19, c. 32].

Если объект недвижимости фактически расположен на территории разных субъектов РФ, налоговая база по нему определяется отдельно. При исчислении налога в соответствующем субъекте РФ налоговая база принимается в части, пропорциональной доле балансовой стоимости объекта недвижимости на территории соответствующего субъекта.

# **2.2 Оценка направления реформирования налогообложения недвижимости в Российской Федерации**

Система налогообложения недвижимости – один из базовых элементов рыночной экономики. Развитие и функционирование этой системы обеспечивает стабильное развитие базовых отраслей и всей экономики в целом. Сейчас формирование столь тонкого механизма находится на стадии становления и развития, определены и законодательно зафиксированы основные, базовые положения, которые постепенно должны стать полноценно функционирующей системой. Современная система налогообложения недвижимого имущества в России включает следующие налоги: налог на имущество организаций, земельный налог.

Несмотря на то, что объектом перечисленных налогов является недвижимость, эти налоги основаны на разных методах исчисления – у одних из них ставки твердые, у других – адвалорные.

При этом базы указанных налогов рассчитываются исходя из разных стоимостных показателей, которые не соответствуют реальным ценам на недвижимость.

Данные налоги регулируют налогообложение имущества, находящегося в собственности юридических лиц и муниципальный учреждений.

В настоящее время развитие налоговых отношений характеризуется наличием целого ряда проектов, направленных на создание оптимальной системы региональных налогов. Поэтому одной из задач, поставленных Президентом РФ о реформировании экономики, является поиск новой, более эффективной и прогрессивной формы налогообложения недвижимости. Данный процесс предполагает одновременное осуществление комплекса мероприятий с учетом основных достоинств имущественного налогообложения, поскольку оно является наиболее стабильным источником доходов бюджета на местном уровне. Более того, на практике развитый механизм налогообложения превращает имущественные налоги в средство повышения эффективности использования ресурсов и модернизации производства.

Одним из методов решения существующих проблем налогообложения недвижимости является введение нового налога на недвижимость, консолидирующего в себе земельный налог и налоги на имущество, стоимость имущества для целей налогообложения должна определяться на основе рыночной, введение данного налога планируется с 2009 г.

В результате проведенных исследований автор приходит к выводу, что из сферы недвижимости выпадает целый комплекс отношений, связанных с тем, что недвижимость это объект рыночного оборота, собственности и управления, в связи с чем дается уточненное определение понятию «недвижимость».

Из существующих в литературе определений налогообложения недвижимости выпадает основание взимания налога, не учтен тот факт, что платеж – это процент от стоимости объекта недвижимости, а не его стоимость. В связи, с чем в дипломной работе предложено уточненное определение налогообложения недвижимости.

Автор считает, что недвижимое имущество для целей налогообложения включает в себя земельный участок (часть поверхности земли, границы которой описаны и удостоверены в установленном порядке) с принадлежащими ему объектами (зданиями и сооружениями), перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, имеющий правообладателя (пользователя) и оценочную стоимость. При невозможности выявления собственника на тот или иной объект недвижимости ответственным за уплату налога является пользователь, или бенефициарий, данного объекта

В настоящее время налогообложение недвижимости присутствует примерно в 130 странах мира, причем отличается существенным разнообразием с точки зрения правового статуса налогоплательщика, объекта налогообложения, способов определения налогооблагаемой базы, принятых процедур взимания налога. Опыт многих развитых рыночных стран свидетельствует о существенной роли, которую играют налоги на недвижимое имущество в составе общего налога на капитал и имущество.

В большинстве стран мира налог на недвижимость относится к местным налогам, за счет которых формируется значительная доля местных бюджетов. Так в США за счет налогов на имущество формируется около 45% всех доходов местных бюджетов, во Франции – 40%. Местный характер налог на недвижимость носит в Канаде, Эстонии, Финляндии, Франции, Ирландии, Польше, Турции, США. В Австралии 0,2% доходов от налога поступают в Федеральный бюджет, а остаток направляется в муниципальные и региональные бюджеты. В Бельгии местные и региональные органы власти финансируются за счет пени от несвоевременной или неполной уплаты налога на недвижимость.

Анализ налогообложения недвижимости стран, лидирующих на мировом рынке, показывает, что большинство из них путем налоговой конкурентоспособности успешно решает следующие основные задачи:

– установление налоговых ставок на уровне ниже среднемировых;

– отказ от прогрессивных систем налогообложения для основной массы получателей доходов;

– установление определенных правил расчета налогооблагаемой базы, при которых инвестиции полностью освобождаются от налогообложения.

Существующие в мировой практике системы налогообложения недвижимости включают в себя следующие основные характеристики:

– способы определения налогооблагаемой базы;

– способы определения состава облагаемого имущества;

– принципы определения различного рода субсидий и налоговых льгот;

– состав налогоплательщиков;

– порядок распределения налоговых поступлений между бюджетами разных уровней;

– порядок взимания налогов.

По этим признакам и отличаются друг от друга системы налогообложения недвижимости разных стран, в то же время, несмотря на эти различия, общие черты также выявляются по этим признакам.

Основным принципом налогообложения недвижимости, в том числе земли, в экономически развитых странах является принцип «ad valorem» (сообразно цене), т.е. налог пропорционален текущей рыночной стоимости недвижимой собственности. Налоговая база определяется исходя из оценки рыночной стоимости недвижимости либо величины приносимого ею дохода при сдаче недвижимости в аренду.

Единый земельный налог в чистом виде встречается редко (например, в Австралии). В основном практикуется налогообложение недвижимой собственности, причем в составе недвижимости выделяют застроенную и незастроенную части участка; в незастроенной части различают земли разных категорий, а в застроенной – строения различных категорий.

В большинстве стран главные налоговые льготы касаются сельскохозяйственных угодий, объектов коммунального обслуживания, жилья. Также определены налоговые льготы или субсидии для налогоплательщиков с низким доходом. Законодательства многих стран определяют условия доходов, дающих право на льготы или освобождающих от налога; соответствующее сокращение налоговой выручки полностью компенсируется государством.

Налоги на недвижимость платят собственники либо арендаторы имущества, юридические либо физические лица в зависимости от принятых в той или другой стране критериев определения типов налогоплательщиков. Так, в большинстве стран налогоплательщики делятся на арендаторов и собственников, однако в некоторых странах, например в Германии, налогоплательщики подразделяются на типы без учета имущественного критерия (физические и юридические лица).

Налоги на землю и другую недвижимость являются в основном местными налогами. При этом местные органы власти обычно устанавливают ставки и взимают налоги, а управление налогами (определение базы налогообложения, оценка имущества) обычно выполняет высший административный уровень.

Во многих странах существуют два вида налогов на недвижимую собственность с точки зрения времени их поступления в бюджет. Это ежегодные налоги на землю и недвижимость и разовые налоги, взимаемые в момент передачи прав собственности на недвижимость.

Проведенный всесторонний анализ мировой практики налогообложения недвижимости позволил определить основные элементы налогообложения недвижимости, которые возможно применить в современных российских условиях.

Так, целесообразно использовать следующие элементы налогообложения при моделировании налога на недвижимость на территории Российской Федерации (рис. 2.1.):

|  |
| --- |
| **ЭЛЕМЕНТЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НЕДВИЖИМОСТИ** |
|  |  |  |  |  |  |  |  |
| **статус налога**местный налог*(Канада, Испания, Австрия, Голландия)* |  |  |  |  | **налоговая база**оценочная стоимость объекта недвижимости*(Швеция, Голландия, Филиппины)* |
|  |  |  | **объект налогообложения**земельный участок с улучшениями*(Япония, США, Швеция, Филиппины)* |  |  |  |
| **Льготы**в отношении объектов недвижимости, а не в отношении определенных категорий налогоплательщиков*(Япония, Великобритания, Швеция, Дания, Филиппины*) |  |  |  | **плательщики налога**владельцы недвижимости*(Дания, Филиппины, Франция)* |

Рис. 2.1. Основные элементы зарубежного налога на недвижимость предлагаемые к адаптации в России

С налогообложением недвижимости связаны значительные сложности как экономического, так и политического характера. В России сейчас существует не рынок объектов недвижимости как таковых (участков земли со всеми неотделимыми от нее элементами), а рынок отдельных элементов объекта недвижимости – квартир, офисов, складских помещений и т.д. Причем «оборот» этих отдельных сегментов рынка ограничен с точки зрения как административных, так и экономических барьеров, а также проблемами, связанными с администрированием данных налогов.

Много нерешенных задач по налогообложению имущества организаций: статус налога на имущество организаций определен как региональный, что противоречит основным направлениям реформы налогообложения недвижимости, определение налоговой базы осуществляется по остаточной балансовой стоимости, которая занижена в сравнении с рыночной стоимостью в несколько раз, наличие законных методов ухода от налогообложения данным налогом: отнесение имущества на счетах 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 08 «Вложения во внеоборотные активы» позволяет не включать данное имущество в налогооблагаемую базу, тем самым не платить налог, сохранение объектов движимого имущества в налоговой базе налога на имущество организаций не позволяет использовать этот налог для стимулирования инвестиций, кроме того, движимое имущество легко вывести из под налогообложения, оформление имущества организации на физических лиц позволяет применять более выгодную систему налогообложения и платить меньшую сумму налога.

Существенным шагом в реформировании имущественного налогообложения организаций и стало принятие в первом чтении Государственной Думой Федерального Собрания Российской Федерации проекта федерального закона №51763–4 «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации» (далее – законопроект №51763–4), в соответствии с которым Налоговый кодекс Российской Федерации (далее – Кодекс) дополняется главой «Местный налог на недвижимость».

Законопроектом №51763–4 предусматривается установление местного налога на недвижимость. В соответствии с указанным законопроектом налоговой базой предполагается признавать оценочную стоимость объектов имущества, в качестве объекта налогообложения – объект недвижимости, состоящий из земельного участка и жилого дома (квартиры, дачи, гаража или иного строения, помещения и сооружения), находящегося на данном земельном участке.

Правительство Российской Федерации, в целом поддержав данный законопроект (заключение Правительства Российской Федерации от 29 мая 2004 г. №3189п-П13), исходило из того, что он направлен на обеспечение реализации реформы налогообложения недвижимости в масштабахРоссийской Федерации путем постепенного, по мере готовности, введения местного налога на недвижимость решениями представительных органов муниципальных образований, на создание определенных налоговых условий для формирования рынка доступного жилья и увеличение доходной базы местных бюджетов.

Вместе с тем, как показали итоги проведенного в 1997–2007 годах эксперимента по налогообложению недвижимости в городах Великом Новгороде и Твери в рамках Федерального закона от 20 июля 1997 г. №110‑ФЗ» О проведении эксперимента по налогообложению недвижимости в городах Великом Новгороде и Твери», введение налога на недвижимость требует проведения значительной по объему и срокам подготовительной работы на местном уровне, а также решения ряда проблем на федеральном уровне. К ним прежде всего следует отнести:

* разработку методики оценки объектов недвижимого имущества (в том числе промышленных объектов недвижимого имущества) для целей налогообложения и механизма обжалования результатов оценки;
* создание единого кадастра объектов недвижимости, в том числе для целей налогообложения;
* обеспечение взаимодействия между налоговыми органами, органами, осуществляющими кадастровый и технический учет недвижимого имущества, органами, осуществляющими государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, и исполнительными органами местного самоуправления;
* завершение работ, связанных с реализацией положений земельного законодательства (разграничение прав собственности на землю, межевание земель, оформление прав на землю и др.).

Объектом налогообложения местным налогом на недвижимость должен являться единый, прежде всего с точки зрения прав, объект недвижимости, состоящий из земельного участка и жилого дома, квартиры, дачи, гаража или иного строения, помещения и сооружения.

Таким образом, обозначается колоссальная и трудно разрешимая сегодня задача – формирование единого объекта недвижимости, регистрация права на этот объект, а также определение стоимости объекта для целей налогообложения.

В рамках утвержденной постановлением Правительства Российской Федерации от 13 сентября 2007 г. №560 подпрограммы «Создание системы кадастра недвижимости (2008–2011 годы)» (далее – подпрограмма) Федеральной целевой программы «Создание автоматизированной системы ведения государственного земельного кадастра и государственного учета объектов недвижимости (2002–2007 годы)» только начато формирование кадастра недвижимости как единой учетной системы, содержащей сведения о земельных участках и расположенных на них объектах недвижимости, в том числе и вновь сформированных единых объектах недвижимости.

При этом особо обращаем внимание на тот факт, что формирование кадастра объектов недвижимости в субъектах Российской Федерации в основном планируется завершить не ранее чем к 2010 году.

Следует отметить также, что формирование кадастра объектов недвижимости сейчас осуществляется в условиях отсутствия федерального закона о государственном кадастре недвижимости, направленного на решение вопросов информационного обеспечения процессов государственного контроля и управления, экономической оценки и налогообложения объектов недвижимого имущества, а также совершенствования в области формирования недвижимого имущества, что может отразиться на устойчивости формируемой системы.

Вопрос регистрации права на единый объект недвижимости на сегодняшний день законодательно не урегулирован (например, в Едином государственном реестре прав (ЕГРП) отсутствуют сведения об объектах недвижимого имущества, предоставленных (приобретенных) до 1998 года; законодательно не установлены сроки государственной регистрации прав (прекращения прав).

Наиболее сложным с позиции обеспечения перехода к местному налогу на недвижимость является вопрос определения налоговой базы, применяемой при исчислении данного налога.

Поэтому вторая задача, которую необходимо решить для обеспечения перехода к местному налогу на недвижимость, – определить налоговую базу, кадастровую стоимость единого объекта недвижимости.

Решение этого вопроса требует разработки и принятия целого ряда документов, в частности:

* порядка проведения кадастровой (массовой) оценки недвижимости;
* порядка формирования сведений об объектах недвижимости для целей их оценки;
* методики кадастровой (массовой) оценки недвижимости;
* порядка и методики проверки результатов оценки недвижимости;
* досудебного порядка урегулирования споров о результатах оценки недвижимости;
* порядка утверждения результатов оценки недвижимости;
* порядка внесения результатов оценки недвижимости в кадастр недвижимости.

Кроме того, на территории всей страны необходимо провести работы по определению стоимости всех объектов недвижимости (каждого объекта недвижимости) для целей налогообложения.

В рамках реализации мероприятий подпрограммы в 2008–2008 годах предусмотрен большой комплекс системообразующих мероприятий по кадастровой (массовой) оценке недвижимости, в частности: разработка автоматизированной системы «Государственная кадастровая (массовая) оценка недвижимости»; разработка автоматизированной информационной системы «Мониторинг рынка недвижимости»; подготовка проектов нормативных правовых, методических и технических документов, устанавливающих и раскрывающих содержание элементов системы кадастровой (массовой) оценки недвижимости; тестирование системы кадастровой (массовой) оценки недвижимости в четырех субъектах Российской Федерации. Тем не менее необходимо отметить, что перечисленные мероприятия направлены на установление, прежде всего для целей налогообложения, стоимости земельных участков и объектов недвижимости, облагаемых сегодня отдельными имущественными налогами.

Так, Роснедвижимость считает введение налога на недвижимость на территориях субъектов Российской Федерации невозможным до завершения процесса формирования и регистрации прав на единый объект недвижимости, формирования государственного кадастра недвижимости и определения налоговой базы – кадастровой (рыночной) стоимости объектов недвижимости.

По мнению Роснедвижимости, необходимо последовательное реформирование имущественного налогообложения. С 1 января 2008 года на территории всей страны введен в действие земельный налог, основанный на кадастровой стоимости земельных участков. При этом отдельные вышеназванные проблемы поданному налогу также имеют место быть (использование земельных участков без государственной регистрации соответствующих прав, отсутствие кадастровых номеров, отсутствие единого информационного пространства между органами государственной власти), что затрудняет эффективное администрирование земельного налога.

По мере завершения формирования государственного кадастра недвижимости и готовности результатов государственной кадастровой оценки недвижимого имущества физических лиц, их экономической оценки новый налог на имущество физических лиц в пилотных субъектах Российской Федерации (Кемеровская, Самарская, Тверская, Калужская области), по предварительным оценкам, можно будет ввести уже в 2009 году, во всех остальных регионах России – не ранее чем в 2011 году.

В настоящее время для решения вопросов информационного обеспечения процессов государственного контроля, управления, экономической оценки налогообложения недвижимого имущества, а также совершенствования деятельности в области формирования недвижимого имущества Правительством Российской Федерации внесен на рассмотрение в Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации проект федерального закона №322152–4 «О государственном кадастре недвижимости» (далее – законопроект №322152–4), который принят в первом чтении.

Принятие и реализация названного законопроекта создадут условия для введения местного налога на недвижимость, включение которого в налоговую систему Российской Федерации предусматривается законопроектом №51763–4, а в последующем – и для введения регионального налога на недвижимость организаций.

Без решения указанных вопросов введение налога на недвижимость как на местном, так и на региональном уровнях не представляется возможным.

Таким образом, сроки введения налога на недвижимость напрямую зависят от сроков завершения процесса формирования единого объекта недвижимого имущества и регистрации прав всей недвижимости, формирование государственного кадастра недвижимости и определения кадастровой стоимости недвижимости для определения налоговой базы по налогу.

Учитывая вышесказанное, Минфин России считает, что рассмотрение не только представленного законопроекта, но и законопроекта №51763–4 во втором чтении в настоящее время является преждевременным.

Что касается представленного законопроекта, то по нему имеется ряд концептуальных и юридико-технический замечаний.

По мнению Минфина России, указанный законопроект подготовлен без учета результатов проведенного эксперимента по налогообложению недвижимости в городах Великом Новгороде и Твери, ряда положений налогового, земельного и гражданского законодательств Российской Федерации, а также находящихся на рассмотрении в Государственной Думе Федерального Собрания законопроектов №51763–4 и №322152–4.

Порядок определения налоговой базы, определенный в статье 301.1 главы 301 законопроекта, необходимо переработать и привести в соответствие с порядком, установленным в статье 396 Кодекса для земельного налога. В частности, пункты 3, 6 и 8 данной статьи главы 301 законопроекта исключить, поскольку налоговая база определяется в отношении конкретного объекта недвижимости по месту его нахождения, а налог, исчисленный налоговыми органами на основании сведений государственного кадастра недвижимости, должен уплачиваться на основании налогового уведомления, направленного налогоплательщику.

В отношении предлагаемой в размере не более 2% ставки налога по статье 301.9 главы 301 законопроекта, что в связи с отсутствием финансово-экономического обоснования, в том числе кадастровой оценки недвижимости, принадлежащей организациям, оценить правомерность и последствия установления ставки в этом размере не представляется возможным.

Традиционно налоги на недвижимость составляют основной гарантированный источник доходов местного уровня, поскольку объекты недвижимости характеризуются постоянным местоположением и их юрисдикция легко фиксируется; они используются на развитие городской инфраструктуры и являются механизмом регулирования социального неравенства, связанного с приобретением богатства.

Налог на имущество стал, по существу, налогом на строения, помещения и сооружения. Он является регулярным налогом и уплачивается ежегодно независимо оттого, эксплуатируется это имущество или нет.

По своему характеру налог на недвижимость должен быть местным налогом, способствующим более рациональному использованию имущества и экономическому развитию регионов. Учитывая задачу развития самоуправления субъектов Федерации, логичным представляется, что среди всех прочих принятых в законодательстве России налогов, таких, как налоги на прибыль, на добавленную стоимость и т.д., именно налог на недвижимость больше всего подходит для того, чтобы передать его администрирование в ведение местных органов власти, а поступления от него полностью направлять в местный бюджет. Местный характер налог на недвижимость должен носить потому, что он выступает платой за услуги, связанные с недвижимостью, а именно: содержание дорог, центрального освещения, канализационных сетей, государственного управления, уборки улиц, обеспечение общественного порядка и т.п.

Проведенное исследование законодательной базы налогообложения объектов недвижимости наглядно указывает на несовершенство применяемого законодательства и на необходимость его реформирования.

# **3. Особенности налогообложения налогом на имущество образовательных учреждений на примере муниципального дошкольного образовательного учреждения детского сада №448 комбинированного вида «Серебряный колокольчик»**

# **3.1 Краткая характеристика детского сада «Серебряный колокольчик»**

Детский сад №448 «Ромашка» г. Новосибирска располагается в Новосибирске по адресу ул. Кропоткина 120/2.

Детский сад имеет самостоятельный юридический адрес, печать. Права и обязанности ребенка охраняются Конвенцией ООН о правах ребенка, действующим законодательством Российской Федерации, а также договором между детским учреждением и родителями ребенка или лицами их заменяющими.

Согласно Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности ОК 029–2001, введенному в действие Постановлением Госстандарта России от 06.11.2001 №454‑ст (разд.M, шифр 80.10.1), детские сады относятся к деятельности сети дошкольных образовательных учреждений, реализующих общеобразовательные программы дошкольного образования различной направленности, обеспечивающих воспитание и обучение детей.

Основными целями детского сада является:

1. Развитие творческих способностей, логических мышлении в соответствии с возрастными особенностями детей.
2. Пробудить интерес к знаниям познавательных интересов детей;
3. Воспитание и обучение детей гуманитарным предметам – иностранным языкам, подготовка детей к школе.
4. Развивать у детей умение анализировать данные, сопоставлять их, принимать решение в соответствие с имеющимся условиями, прогнозировать результаты.

Основными задачами детского сада являются:

* создание условий для развития индивидуальных способностей каждого ребенка в первую очередь это: самостоятельность, инициативность, свобода и ответственность, творчество, компетентность, коммуникативность.
* обеспечение оздоровления, обучения, ухода и присмотра детей.

В детском саду работают высоко-квалифицированные воспитатели сотрудники, они награждены грамотами городского отдела образования, Департамента образования Новосибирской области:

В дошкольном учреждении функционирует музыкальный зал, имеется краеведческий музей, где собраны материалы, экспонаты народного прикладного искусства России.

Действует учебный центр, где находится лингофонный кабинет, компьютерный кабинет, кабинет ИЗО-студия.

С обретением независимости перед Российским обществом со всей очевидностью встала проблема нравственно-духовного воспитания новых поколений, поиска ценностей, способствующих установлению между его гражданами отношений добра, справедливости, взаимопомощи, терпимости.

Основная цель функционирования детского сада заключается в привитии детям, подросткам, юношам общечеловеческих нравственно-духовных ценностей, чувства уважения этнокультурных традиций, норм и воспитании на их основе гармоничного развитой личности, способной к инновационной деятельности в условиях рыночных преобразований, готовой принять реалии современности.

Детский сад №448 «Серебряный колокольчик» является бюджетной организацией, получает финансирование из бюджета Новосибирской области.

Налоговые декларации Детский сад №448 «Серебряный колокольчик» сдает в инспекцию Федеральной налоговой службы по Заельцовскому району г. Новосибирска.

Основной государственный регистрационный номер Детский сад №448 «Серебряный колокольчик» – 1025401022162. Код бюджетной классификации 18210602010021000110. Код по ОКАТО 50401000000. Детским садом №448 «Серебряный колокольчик» в налоговые органы предоставляется налоговая декларация по налогу на имущество организаций, форма по КНД 1152001 (Приложение 1).

# **3.2 Расчет среднегодовой стоимости имущества Детский сад №448 «Серебряный колокольчик» за 2008 год**

В начале расчета произведем рассмотрение сумм среднегодового значения стоимости имущества. (Приложение 5).

Таблица 3.1. Среднегодовое значение стоимости имущества по счетам

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Счета бухгалтерского учёта | Счет учета | Отчётные данные на: | Среднегодовая стоимость |
| 01.янв | 01.апр | 01.июл | 01.окт | 01.янв |
| Стоимость необлагаемого налогом на имущество | 101.04.1. | 71735 | 68204,83 | 84194,83 | 96484,67 | 137949,2 | 84936,76 |
| 101.06.1. | 37475,02 | 35332,36 | 35332,36 | 34618,14 | 74083,25 | 39177,37 |
| 101.04.2.3. | 17510,2 | 16634,68 | 16634,68 | 16342,84 | 17174,57 | 16698,66 |
| 101.07.1. | 8549,54 | 8549,54 | 8549,54 | 8549,54 | 8549,54 | 7888,08 |
| Имущество облагаемое ставкой 2,2% |  |  |  |  |  |  |  |
| 101.02.01. | 12016334,7 | 68204,83 | 84194,83 | 94484,67 | 137949,2 | 12305633,4 |
| 101.04.1 | 12016334,7 | 11975784,7 | 11975784,7 | 11962268 | 76742,46 | 64632,41 |
| 101.06.1. | 65910 | 65910 | 65910 | 65910 | 65910 | 82021,66 |
| 101.07.1 | 2665 | 2665 | 2665 | 2665 | 2665 | 2426,05 |

Детский сад №448 «Серебряный колокольчик» имеет на своем балансе 46 единиц имущества. Рассмотрим динамику изменения среднегодовой стоимости имущества Детский сад №448 «Серебряный колокольчик» в 2008 году (приложение 2).

Таблица 3.2. Расчет среднегодовой стоимости имущества Детский сад №448 «Серебряный колокольчик» в 2008 году

|  |  |
| --- | --- |
| По состоянию на | Остаточная стоимость основных средств за налоговый период для целей налогообложения |
| Всего | В том числе стоимость недвижимого имущества |
| 01.01. | 12150636 | 12016335 |
| 01.02. | 12136371 | 12002818 |
| 01.03. | 12122106 | 11989301 |
| 01.04. | 12107896 | 11975785 |
| 01.05. | 12107896 | 11975785 |
| 01.06. | 12107896 | 11975785 |
| 01.07. | 12107896 | 11975785 |
| 01.08. | 12093725 | 11962268 |
| 01.09. | 12093725 | 11962268 |
| 01.10. | 12093725 | 11962268 |
| 01.11. | 12093725 | 11962268 |
| 01.12. | 12093725 | 11962268 |
| 01.01.07. | 12079554 | 11948751 |

Среднегодовая стоимость имущества Детский сад №448 «Серебряный колокольчик» составляет 12106837 рублей. Сумма налога (авансового платежа) рассчитывается по налоговой ставке 2,2%.

Налог на имущество в 2008 году составил:

Н имущ = 12106837\*2,2% = 266350 рублей

Сумма авансового платежа по налогу на имущество за 2008 году составила 266350 рублей (приложение 3).

Далее произведем рассмотрение основного имущества, сумм амортизации в Детский сад №448 «Серебряный колокольчик» по кварталам 2008 года.

**3.3 Оптимизация налога на имущество**

Налог на имущество юридических лиц является основным налогом субъектов Российской Федерации, поэтому его, наряду с налогом на прибыль, налогом на добавленную стоимость, другими видами налогов, обеспечивающими основные поступления в бюджеты различных уровней, необходимо рассматривать отдельно. К тому же налог на имущество предприятий занимает центральное место в системе имущественного налогообложения России.

При построении налоговой системы предусматривалось, что имущественные налоги должны были относиться к ведению региональных и местных власти и, соответственно быть одним из существенных источников формирования доходной базы региональных и местных бюджетов. В первую очередь, такая доходообразующая роль отводилась налогу на имущество предприятий.

Таким образом, с точки зрения экономики этот налог должен выполнять стимулирующую, а с точки зрения финансов – фискальную функцию.

Учитывая региональный характер налога, передача территориям полномочий на предоставление дополнительных налоговых льгот должна сопровождаться значительным сокращением льгот по этому налогу, устанавливаемых на федеральном уровне. Исходя из практики применения данного налога в условиях постоянно меняющегося налогового и бухгалтерского законодательства, как у налогоплательщиков, так и у налоговых органов возникает целый ряд вопросов о порядке применения действующего законодательства в области имущественного налогообложения организаций.

Наиболее существенные вопросы, связанные с применением отдельных норм Закона №2030–1 в условиях действия части первой НКРФ. Заслуживает особого внимания порядок исчисления и уплаты налога на имущество организациями, имеющими в своем составе обособленные подразделения, а также отдельные объекты недвижимого имущества, и порядок постановки их на налоговый учет.

Следует напомнить, что согласно статье Закона №2030–1 плательщиками налога на имущество предприятий являются предприятия, учреждения и организации, считающиеся юридическими лицами по законодательству РФ, иностранные юридические лица, также филиалы и другие аналогичные подразделения юридических лиц, имеющие отдельный баланс и расчетный (текущий) счет.

С 1 января 1999 года филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов на имущество предприятий.

При рассмотрении вопроса о признании обособленного подразделения организации таковы следует учитывать, что согласно Ст. 11 НК РФ место нахождения обособленного подразделения российской организации является место осуществления этой организацией деятельности через свое обособленное подразделение, а обособленным подразделением организации признается любое территориально обособленное от не подразделение, по месту нахождения которого оборудованы специальные рабочие места.

Другим не менее важным является вопрос, касающийся правильности установления объекта обложения налогом на имущества предприятий и порядка его исчисления. При этом установлено, что основные средства и материальные активы на малоценные и быстро изнашивающиеся предметы учитываются для целей на налогообложение по их остаточной стоимости.

Из выше сказанного можно сделать вывод, что налог на имущество предприятий занимает значимое место в налоговой системе РФ. Налоговые органы должны контролировать предприятия соблюдения закона, который предусматривает правильное ведение отчетности и своевременной уплаты данного налога при этом не мало важное значение играют выездные налоговые проверки.

Для многих предприятий, прежде в сфере производства, данный налог оказывает значительное влияние на размер налогового бремени, поэтому целесообразно уделять должное внимание вопросам налогового планирования налогообложения имущества.

Для оптимизации налога на имущество необходимо, в частности, произвести расчеты по тем элементам учетной политики, которые оказывают влияние на величину данного налога. К ним, в частности, относятся определение вариантов начисления амортизации по основным средствам, определение вариантов переоценки основных средств, определение вариантов оценки материальных ресурсов и расчетов себестоимости материальных ресурсов в производстве и других. При этом следует иметь в виду, что так как источником налога на имущество у предприятий являются финансовые результаты, то снижение величины данного налога нивелируется увеличением суммы налога на прибыль. Поэтому необходимо производить одновременно расчеты по всем налогам, на размер которых оказывает влияние тот или иной элемент учетной политики.

Также, необходимо отметить, что имущественное налогообложение требует разработки дополнительных направлений по его совершенствованию. На протяжении последних лет налоговое законодательство совершенствовалось, а точнее, сужалась налогооблагаемая база и повышалась налоговая ставка с одновременной переоценкой основных средств, что позволило превратить налог на имущество в мощный источник формирования доходной базы региональных и местных бюджетов. Региональные и местные власти могли реально обеспечивать эффективный контроль за накопленным имуществом, полнотой учета сбора имущественных налогов, оценивать необходимость предоставления налоговых льгот.

В ходе проводимой налоговой реформы предусматривается отмена ряда налогов и сборов и существенная трансформация сохраняющихся налогов.

Определенные изменения намечаются и в системе имущественного налогообложения организаций.

На наш взгляд, временно необходимо сохранить налог на имущество предприятий в составе региональных налогов. При этом базу этого налога необходимо скорректировать таким образом, чтобы вывести из-под налогообложения товарные запасы, готовую продукцию и некоторые другие части актива баланса организации и в качестве объекта обложения данным налогом рассматривать непосредственно амортизируемое имущество, учитываемое на балансе организации по его остаточной стоимости. Так, предусматривается, что в переходном периоде к налогу на недвижимость налоговая база должна формироваться исходя из остаточной стоимости объектов недвижимости и основных производственных фондов с сохранением максимальной ставки налога (в размере 2%), в пределах которой региональные законодательные органы в праве устанавливать конкретные ставки налога.

Учитывая региональный характер налога, передача территориям полномочий на предоставление дополнительных налоговых льгот должна сопровождаться значительным сокращением льгот по этому налогу, устанавливаемых на федеральном уровне.

В рамках реформирования имущественного налогообложения юридических лиц предусматривается введение нового регионального налога – налога на недвижимость, который должен придти на смену налогу на имущество организаций, налогу на имущество физических лиц и земельному налогу по мере создания необходимых условий для его введения, к которым, в первую очередь, относиться разработка механизма рыночной оценки объектов недвижимости для целей налогообложения.

**3.4 Пути совершенствования системы налогообложения недвижимости**

Резюмируя вышесказанное и основываясь на результатах проведенного исследования, автор считает необходимым разработать и принять развивать систему налогообложения недвижимости, которую, необходимо утвердить Указом Президента России и обеспечить разработку и принятие данных документов на уровне каждого региона. Без принятия единой и непротиворечивой системы налогообложения недвижимости невозможно динамичное ее развитие. Данный документ необходим в переходные моменты, связанные с поэтапным введением единого налога на недвижимость, и должен утратить свое действие с момента введения налога на недвижимость.

Принятие системы призвано достичь следующих результатов:

* увеличения поступлений от недвижимости в местный бюджет.
* изменения отношений на рынке недвижимости (стимулирование эффективного и рационального использования недвижимости и неблагоприятные условия для нерационально используемых собственников недвижимости).

Основными принципами создания системы налогообложения недвижимости являются простота системы налогообложения недвижимости, зависимость размера налога на недвижимость от качества и местоположения земельного участка и объекта недвижимости, справедливость распределения налогового бремени, незначительное повышение налогового бремени в части жилья, разумность и понятность системы налоговых льгот и стимулов, определение налоговой базы по рыночной стоимости имущества, применение необлагаемых налоговых минимумов.

Целями создания системы налогообложения недвижимости являются финансовые, экономические, правовые и административные, социально–политические.

Основные направления функционирования системы:

* эффективного налогообложения недвижимости;
* земельных отношений;
* правового и информационного обеспечения;
* системы управления недвижимостью (коммерческой и некоммерческой);
* ипотечного кредитования и финансирования строительства и реконструкции городской недвижимости;
* инфраструктуры рынка недвижимого имущества.

Налог на недвижимость вводится как местный налог, все поступления от него поступают в местный бюджет.

Объектом налогообложения являются объекты недвижимости как единые комплексы недвижимого имущества, включающие землю и расположенные на ней постройки (здания, сооружения, помещения и т.п.), находящиеся на территории соответствующего муниципального образования. Движимое имущество предложено исключить из налогообложения, включить в налогооблагаемую базу имущество, не прошедшее государственную регистрацию, объекты незавершенного строительства.

Налоговая база определяется исходя из рыночной стоимости объектов недвижимости, полученной с применением методов массовой оценки (с предоставлением права (возможности) оспорить результаты оценки). При этом по населенным пунктам с численностью населения более 200 тыс. человек оценка может производиться на местном уровне. По населенным пунктам с меньшей численностью необходимо передать эту функцию на региональный уровень, исходя из того, что возможностей у региона (кадровых, финансовых, технических и т.д.) значительно больше, нежели в поселениях. Методика оценки должна быть установлена на федеральном уровне и предусматривать варианты оценки (от более сложных до упрощенных), из которых регионы и муниципалитеты могут выбирать подходящий для них вариант в зависимости от степени развития рынка недвижимости, квалификации персонала и других значимых факторов. Основным моментом необходимо введение норм и правил, позволяющих оспорить результаты оценки.

Максимальные ставки налога на недвижимость целесообразно сделать едиными, предоставив местным органам власти возможность дифференцировать ее по видам недвижимости (но не по категориям собственников). Ставки должны быть установлены на достаточно высоком уровне, позволяющем местным органам власти проводить самостоятельную политику местного налогообложения.

Таблица 3.3. Ставки налога, дифференцированные по видам недвижимости, устанавливаемые на Федеральном уровне.

|  |  |
| --- | --- |
| **Категории объектов недвижимости** | **Ставка,****% от оценочной стоимости.** |
| Жилая недвижимость (индивидуальные жилые дома, квартиры, жилые помещения) | 0,1–0,5 |
| гаражи | 0,5–1 |
| Коммерческая недвижимость, прочие объекты | 2 |

**Плательщиками налога** являются физические и юридические лица, владеющие недвижимостью (распоряжающиеся, пользующиеся), расположенной на территории муниципального образования.

**Льготы по налогу** на недвижимость целесообразно установить для определенных категорий объектов недвижимости, может быть установлен необлагаемый минимум стоимости недвижимости. Льготы для государственных органов предлагается распространить только на муниципальные структуры, поскольку данный налог является местным. В международной практике широко распространено освобождение от налогообложения недвижимости образовательных, благотворительных, социальных и культурных учреждений. Этот опыт рекомендуем использовать в российских условиях. Особого обсуждения требует установление льгот для сельскохозяйственных земель и земель лесного фонда. В остальном, представляется целесообразным отказаться от установления льготных условий налогообложения данным налогом. Ограниченный перечень налоговых льгот должен быть установлен в федеральном законодательстве, однако местным органам власти целесообразно предоставить право влиять на объем и характер льгот.

**Заключение**

Умелое управление налоговой политикой предприятия стало одной из основных функций общего менеджмента. В этой связи знание высшим уровнем управления предприятия налоговой системы страны может дать существенное преимущество для любой компании.

Среди основных налогов Российской Федерации налог на имущество предприятий занимает далеко не последнее место, так как практически всем юридическим лицам приходится иметь с ним дело. Согласно нормативным документам плательщиками налога на имущество являются предприятия, учреждения (включая банки и другие кредитные организации) и организации, в том числе с иностранными инвестициями, считающиеся юридическими лицами по законодательству РФ, филиалы и другие аналогичные подразделения указанных предприятий, учреждений и организаций, имеющие отдельный баланс и расчетный (текущий) счет. Максимальная ставка налога 2,2% (конкретная ставка устанавливается на региональном уровне).

Объект налогообложения – основные средства, нематериальные активы, запасы и затраты, находящиеся на балансе у плательщика, учитываемые по остаточной стоимости. Федеральным законодательством предусматривается значительное количество льгот по налогу на имущество предприятий, с помощью которых имущество предприятия можно классифицировать следующим образом: необлагаемое налогом имущество и имущество, стоимость которого уменьшает налогооблагаемую базу. Необходимо также учитывать особенности законодательства субъектов Российской Федерации, которые имеют право самостоятельно устанавливать льготы по налогу на имущество юридических лиц.

Исчисленная сумма налога вносится в виде обязательного платежа в бюджет в первоочередном порядке и относится на финансовые результаты деятельности предприятия, а по банкам и другим кредитным организациям – на операционные и разные расходы.

Сумма налога исчисляется плательщиками самостоятельно ежеквартально нарастающим итогом с начала года исходя из определяемой за отчетный период фактической среднегодовой стоимости имущества, рассчитанной с учетом уменьшения стоимости имущества в соответствии с пунктом 6 настоящей Инструкции и ставки налога.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, определяется с учетом ранее начисленных платежей за отчетный период.

Расчеты налога и среднегодовой стоимости имущества за отчетный период по формам согласно Приложениям 1 и 2 представляются предприятиями в налоговые органы по месту нахождения вместе с бухгалтерским отчетом в сроки, установленные для представления квартальной и годовой бухгалтерской отчетности.

Предприятие, осуществляющее ведение бухгалтерского учета ценностей и операций, связанных с осуществлением совместной деятельности, сообщает участникам договора о совместной деятельности сведения о стоимости имущества, созданного (приобретенного) в результате ее осуществления и являющегося объектом налогообложения, до срока, установленного для представления налоговых расчетов.

**Библиографический список**

1. Борисов А.Н. Налог на имущество организаций: коммент. к гл. 30 ч. второй Налогового кодекса РФ: (введ. Федер. законом от 11 нояб. 2003 г. №139‑ФЗ): (постатейный) /А.Н. Борисов. – М.: Юстицинформ, 2007. – 239 с.
2. Бердникова Т.Б. Оценка и налогообложение имущества предприятий: Учеб. пособие /Т.Б. Бердникова. – М.: Инфра‑М, 2003. – 232 с.
3. Брызгалин А.В. Налог на имущество предприятий: Проф. коммент. Арбитраж. практика. Нормат. акты /А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, А.Н. Головкин. – Екатеринбург: Налоги и финансовое право, 2002. – 222 с.
4. Березин М.Ю. Налогообложение недвижимости /М.Ю. Березин. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 368 с.
5. Вылкова Е.С. Налог на имущество предприятий /Е.С. Вылкова, О.Ю. Корниенко. – М.: Налоговый вестн., 2002. – 239 с
6. Гаврилова Н.А. Налог на имущество организаций: Коммент. к 30 гл. НК РФ /Гаврилова Н.А. – М.: Налог-информ, 2004. – 87 с.
7. Горемыкин В.А. Недвижимость: экономика, управление, налогообложение, учет: учебник /В.А. Горемыкин. – М.: КноРус, 2008. – 662, с.
8. Гиндзбург Л.М. Новое в учете основных средств: бухгалтерский учет, налог на прибыль, НДС, налог на имущество /Л.М. Гиндзбург. – М., 2008
9. Гизатуллин М.И. Налог на имущество организаций в 2007 году: практикум бухгалтера /М.И. Гизатуллин. – М., 2007
10. Епифанов О.В. Налог на имущество организаций: практ. пособие /О.В. Епифанов. – М., 2008
11. Котовская Л.Г. Организация бухгалтерского и налогового учета имущества бюджетных учреждений: практ. пособие /Л.Г. Котовская, Л.П. Воробьева, И.Ю. Гарнов; Моск. гос. индустр. ун‑т. – М.: МГИУ, 2004. – 336 с.
12. Комментарий к главе 30 «Налог на имущество организаций» Налогового кодекса РФ. – М., 2007
13. Краснов М.В. Регистрация прав на недвижимое имущество и сделок с ними: правовые и налоговые аспекты /М.В. Краснов, А.П. Зрелов, О.К. Чеснокова. – М.; М.: Налог-Инфо; Статус-Кво 97, 2007. – 200 с.
14. Колесников А.М. Налог на имущество организаций: коммент. (постатейный) к гл. 30 НК РФ /А.М. Колесников. – М.: Вершина, 2007. – 186 с.
15. Курбангалеева О.А. Налог на имущество предприятий /О.А. Курбангалеева. – М.: Главбух, 2003. – 316 с.
16. Муртазина З.С. Сводная таблица для контроля уплаты налога на имущество организаций. – Уфа, 2008
17. Налог на имущество. Глава 30 НК РФ. Практический комментарий. – М., 2007
18. Николаев С.Н. Инвентаризация имущества и обязательств /С.Н. Николаев. – М.: Журн. «Налоговый вестн.», 2004. – 239 с.
19. Налог на имущество организаций: коммент. к гл. 30 Налогового кодекса Рос. Федерации. – М., 2007
20. Налог на имущество: Все норматив. док. – М.: Рос. налоговый курьер, 2003. – 141 с.
21. Организация налогового учета и контроля имущества бюджетных учреждений: Практ. пособие /Л.П. Воробьева [и др.]; Моск. гос. индустр. ун‑т. – М.: МГИУ, 2004. – 192 с. с.
22. Парыгина В.А. Налог на имущество организаций в 2008 году: постатейн. коммент. к главе 30 ч. 2 Налогового кодекса Рос. Федерации /В.А. Парыгина, А.А. Тедеев; под ред. В.А. Парыгиной. – М.: А-Приор, 2008. – 128, [1] с.
23. Попов Л.В. Финансовый и налоговый учет имущества: Учеб.-нагляд. пособие /Л.В. Попов; Рос. акад. гос. службы при Президенте Рос. Федерации, Ин‑т повышения квалификации гос. служащих, Каф. «Финансы, цены, аудит». – М.: ИПКгосслужбы, 2003. – 31 с.
24. Савелов С.В. Налог на имущество организаций /С.В. Савелов. – М.: Дело и Сервис, 2007. – 146 с.
25. Смирнов Д.А. Проблемы гармонизации системы имущественного налогообложения в России /Смирнов Денис Александрович. – М.: Бухгалт. учет, 2003. – 184, с.
26. Сорокин А.В. Комментарий к главе 30 НК РФ «Налог на имущество организаций»: [федер. закон от 11 нояб. 2003 г. №139‑ФЗ] /А.В. Сорокин. – М.: Изд-во экон.-правовой лит., 2004. – 60, с.