**Введение 2**

**I. СУЩНОСТЬ И ЗНАЧЕНИЕ НАЛОГА НА ИМУЩЕСТВО ПРЕДПРИЯТИЙ**

**1.1. Принципы имущественного налогообложения предприятий 5**

**1.2. Характеристика налога на имущество 8**

**1.3. Налогоплательщики и налогооблагаемое имущество 14**

**II. ОСОБЕННОСТИ ПОРЯДКА РАСЧЕТА И УПЛАТЫ НАЛОГА В БЮДЖЕТ**

**2.1. Правила формирования объекта налогообложения и налоговой базы 21**

**2.2. Определение налоговой базы по налогу на имущество 24**

**2.3. Льготы по налогу 31**

**2.4.Налоговые льготы на территории Республики Башкортостан**

**2.4. Исчисление и уплата налога на имущество 36**

**III. Изменения в НК РФ по налогообложению имущества предприятий**

**3.1. Изменения по налогообложению имущества предприя-тий**

**3.2.Изменения в авансовых платежах по налогу на имущество организаций**

**3.3.Изменения в налоговой базе по недвижимому имуществу иностранных организаций**

**3.4.Изменения в налогообложении имущества российских организаций, находящихся за рубежом**

**Заключение 64**

**Список использованных источников 68**

**Приложения 71**

**Введение**

Налог на имущество предприятий – это один из налогов налоговой системы Российской Федерации, который установлен федеральным законодательством. Этим налогом облагаются основные средства, нематериальные активы, запасы и затраты, находящиеся на балансе предприятия[[1]](#footnote-1).

Налог на имущество юридических лиц является основным налогом субъектов Российской Федерации, поэтому он, наряду с налогом на прибыль, налогом на добавленную стоимость, другими видами налогов, обеспечивающими основные поступления в бюджеты различных уровней, требует особого подхода при его рассмотрении.

Устанавливая налог на имущество организаций, законодательные (представительные) органы субъектов РФ вправе определять налоговую ставку в пределах, установленных главой 30 НК РФ; порядок и сроки уплаты налога; форму отчетности по налогу.

Кроме того, при установлении налога законами субъектов РФ могут также предусматриваться региональные налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками.

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 данного налога на основе зарубежного опыта, а также изменений, ожидаемых в области замены налога на имущество юридических и физических лиц, а также земельного налога, на налог на недвижимость.

Несомненно, что определенную сложность вызывает практическое применение порядка и правил налогообложения налогоплательщиками, осуществляющими деятельность на территориях различных субъектов Российской Федерации, поскольку им необходимо учитывать соответствующие региональные особенности налогообложения. При этом, произвольная, часто расширительная трактовка терминологии закона приводит налогоплательщиков к грубым ошибкам и налоговым правонарушениям.

Вышеизложенное обусловливает актуальность темы данной работы, посвященной вопросам имущественного налогообложения организаций в соответствии с нормами действующего налогового законодательства.

Кроме этого, немаловажен и тот факт, что глава 30 НК РФ, устанавливающая новые правила расчета и уплаты налога на имущество предприятий, вступила в действие 1 января 2004 года, существенно изменив некоторые важные положения порядка рассматриваемого вида налогообложения.

Объектом исследования является комплекс теоретических и практических проблем, связанных с раскрытием природы налога на имущество и порядка имущественного налогообложения организаций в свете действующего налогового законодательства.

Предмет исследования – нормы Налогового кодекса Российской Федерации об основах налогообложения и налоге на имущество предприятий.

Цели исследования – теоретическое и практическое рассмотрение имущественного налогообложения предприятий, выявление особенностей такого налогообложения в практической деятельности организаций.

Для достижения целей ставились следующие задачи:

- определить принципы и дать характеристику имущественного налогообложения;

- установить субъектный и объектный состав процесса расчета и уплаты налога на имущество;

- проанализировать особенности порядка имущественного налогообложения;

- исследовать вопросы оптимизации налога на имущество;

- рассмотреть перспективы развития налогообложения имущества.

Структура и объем работы обусловлены логикой и результатами исследования. Работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников и приложения.

В первой главе рассматривается сущность и значение налога на имущество предприятий. Вторая глава посвящена особенностям порядка расчета и уплаты налога в бюджет. В третьей главе – изменения в НК РФ по налогообложению имущества предприятий.

**I. СУЩНОСТЬ И ЗНАЧЕНИЕ НАЛОГА**

**НА ИМУЩЕСТВО ПРЕДПРИЯТИЙ**

**1.1. Принципы имущественного налогообложения предприятий**

Рассматривая принципы налогообложения имущества предприятий, нельзя не обратиться к основным началам налогообложения в целом.

Так, в соответствии со ст.3 НК РФ, каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы.

Не допускается установление дифференцированных ставок налогов и сборов, налоговых льгот в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала.

Все налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав.

Не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство Российской Федерации и, в частности, прямо или косвенно ограничивающие свободное перемещение в пределах территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) или финансовых средств, либо иначе ограничивать или создавать препятствия не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций.

Ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными НК РФ признаками налогов или сборов, не предусмотренные данным Кодексом.

При установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить.

Все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов).

На основании изложенных принципов базируются и основные начала процесса расчета и уплаты налога на имущество, уплачиваемого юридическими лицами, которые, в соответствии со ст.19 НК РФ, являются налогоплательщиками.

Согласно положениям главы 30 НК РФ, все организации, независимо от формы собственности, обязаны уплачивать налог на имущество.

Налоговая ставка налога на имущество установлена в едином размере – не более 2,2%.

В главе 30 НК РФ определены все элементы налогообложения: субъекты налога, налоговая ставка, налоговая база, льготы по налогу и порядок исчисления и уплаты налога на имущество. При этом особенностью налога на имущество является то, что общие принципы его исчисления и порядка перечисления по принадлежности устанавливаются на федеральном уровне, а конкретные ставки налога и состав предоставляемых по налогу льгот, определяются законодатель­ством региона.

Еще при формировании современной налоговой системы предусматривалось (и впоследствии было осуществлено), что имущественные налоги должны относиться к ведению региональных и местных органов власти, а также стать одним из существенных источников формирования доходной базы региональных и местных бюджетов. Как верно указал Б.Х.Алиев, данный подход обусловлен тем, что эти органы власти могут реально обеспечивать эффективный контроль за накопленным имуществом, полнотой учета и сбора имущественных налогов, оценивать необходимость предоставления налоговых льгот[[2]](#footnote-2).

Главное назначение налога на имущество, с точки зрения экономики, состоит в стимулировании предприятий эффективно использовать имеющееся в их распоряжении имущество; ускорении оборачиваемости оборотных фондов и полной эксплуатации основных фондов; снижении ресурсо- и материалоемкости в экономике; с точки зрения финансов – в обеспечении бюджетов регионов стабильным источником дохода.

Преимуществом данного вида налога является высокая степень стабильности налоговой базы в течение налогового периода и независимость от результатов финансово-хозяйственной деятельности предприятий.

Законом установлено, что налог на имущество предприятий являет­ся региональным налогом. Это значит, что сумма платежей по налогу зачисляется равными долями в республиканский бюджет республики в составе РФ, краевой, областной бюджеты края, области, областной бюджет автономной области, окружной бюджет автономного округа, в район­ный бюджет района или городской бюджет города по месту нахождения предприятия

**1.2. Налогоплательщики и налогооблагаемое имущество**

Согласно ст.373 НК РФ налогоплательщиками налога признаются:

- российские организации;

- иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) имеющие в собственности недвижимое имущество на территории Российской Федерации, на континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне Российской Федерации.

Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, расположенные на территории Российской Федерации, обязана встать на учет в качестве налогоплательщика в налоговом органе как по своему месту нахождения, так и по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения.

В силу абз.2 п.2 ст.11 НК РФ, российскими организациями признаются юридические лица, созданные по законодательству России. Для целей обложения налогом на имущество не имеет значения деление юридических лиц по признаку основной цели деятельности на коммерческие или некоммерческие организации, осуществляемое в соответствии с гражданским законодательством РФ.

Правоспособность российской организации возникает в момент ее создания (п.3 ст.49, п.2 ст.51 ГК РФ), который определяется днем внесения соответствующей записи в Единый государственный реестр юридических лиц согласно Федеральному закону от 8 августа 2001 года № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей».

Согласно абз.2 п.2 ст.11 НК РФ, иностранными организациями для целей налогообложения признаются иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства.

Налог на имущество предприятий зачисляется в бюджет только по месту нахождения организации (месту государственной регистрации) и месту нахождения обособленных подразделений организации, а не по месту нахождения имущества организации.

Обязанность уплаты налога у таких фирм возникает лишь в отношении объектов недвижимого имущества, находящегося на территории России.

Понятие налогооблагаемого имущества содержится в ст.374 НК РФ – «Объект налогообложения».

Так, объектом налога на имущество для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета.

Для иностранных же организаций налогооблагаемым имуществом является движимое и недвижимое имущество, относящееся к объектам основных средств.

Под имуществом в НК РФ понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с ГК РФ. Для целей гражданского законодательства «имущество» - объект гражданских прав.

В соответствии со ст.128 ГК РФ к объектам гражданских прав относятся вещи, включая деньги и ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права; работы и услуги; информация; результаты интеллектуальной деятельности, в том числе исключительные права на них (интеллектуальная собственность); нематериальные блага.

Таким образом, для целей налогообложения к имуществу относятся любые вещи, в том числе деньги (валюта РФ и иностранная валюта) и ценные бумаги, но не имущественные права.

В качестве объекта налогообложения для российской организации является имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета.

Исходя из изложенного, для российских организаций объектом налогообложения признается движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность).

Это имущество должно учитываться на балансе в качестве объектов основных средств по правилам бухгалтерского учета. Говоря иначе, налогом должно облагаться имущество, учитываемое на счете 01 «Основные средства», а также материальные ценности, предоставляемые организацией за плату во временное пользование (временное владение) с целью получения дохода. Такое имущество учитывается на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности».

То есть, из числа объектов налогообложения, по сравнению с ранее установленными правилами, исключены, в частности, следующие виды имущества:

- нематериальные активы (счет 04);

- запасы и затраты (счета 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция», счет 45 «Товары отгруженные»);

- затраты на приобретение основных средств и строительно-монтажные работы (счет 08 «Вложения во внеоборотные активы»);

- расходы будущих периодов (счет 97).

Объектом налогообложения для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, является движимое и недвижимое имущество, относящееся к объектам основных средств, которое учитывается по правилам российского бухучета.

Для иностранных компаний, не осуществляющих деятельности в России через постоянные представительства, объектом налогообложения признается находящееся на территории РФ недвижимое имущество, принадлежащее этим фирмам на праве собственности (п.3 ст.374 НК РФ).

Не признаются объектами налогообложения:

- земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы);

- имущество, принадлежащее на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба, используемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в Российской Федерации.

Значение понятия «земельный участок» установлено в Земельном кодексе РФ и Федеральном законе РФ «О государственном земельном кадастре»[[3]](#footnote-3).

Не признается объектами налогообложения по налогу на имущество организаций имущество, принадлежащее на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная служба и (или) приравненная к ней служба, используемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в Российской Федерации.

**II. ОСОБЕННОСТИ ПОРЯДКА РАСЧЕТА И**

**УПЛАТЫ НАЛОГА В БЮДЖЕТ**

**2.1. Правила формирования объекта налогообложения**

**и налоговой базы**

Налоговая база – это стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения.

Данное понятие является одним из основных элементов налогообложения, которые должны быть определены в акте законодательства о налогах и сборах для того, чтобы налог считался установленным.

Налоговая база и порядок ее определения по федеральным налогам, региональным налогам и местным налогам устанавливаются НК РФ – ст.ст.53 и 54.

Конкретно нормами главы 30 НК РФ установлены правила определения налоговой базы по налогу на имущество организаций.

В соответствии со ст.375 НК РФ, налоговая база определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения. При этом имущество учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации.

Если же для отдельных объектов основных средств начисление амортизации не предусмотрено, стоимость указанных объектов определяется как разница между их первоначальной стоимостью и величиной износа, исчисляемой по установленным нормам амортизационных отчислений в конце каждого налогового (отчетного) периода.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется как разница между суммой налога, исчисленной в целом за год, и суммами авансовых платежей по налогу, исчисленных в течение налогового периода.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Сумма налога за год (к уплате) | = | Сумма налога за год (начисленная) | - | Авансовые платежи |

Сумма авансового платежа по налогу исчисляется по итогам каждого отчетного периода в размере одной четвертой произведения соответствующей налоговой ставки и среднегодовой стоимости имущества, определенной за отчетный период.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Авансовый платеж = | Среднегодовая остаточная стоимость имущества | х | Налоговая ставка | х 1/4 |

Налоговой базой считается среднегодовая стоимость имущества, определяемая налогоплательщиком самостоятельно в отношении каждого объекта за налоговый период как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца налогового (отчетного) периода и 1-е число следующего за налоговым (отчетным) периодом месяца, на количество месяцев в налоговом (отчетном) периоде, увеличенное на единицу.

Так, среднегодовая стоимость имущества за первый квартал, руб.:

И1.1 + И1.2 + И1.3 + И1.4

И 1 кв. = 4

где И1.1 – стоимостная оценка имущества организации по состоянию на 1 января отчетного периода, руб.;

И1.2 – стоимостная оценка имущества по состоянию на 1 февраля года, руб.;

И1.3 – стоимостная оценка имущества по состоянию на 1 марта года, руб.;

И1.4 – стоимостная оценка имущества по состоянию на 1 апреля года, руб.

Среднегодовая стоимость имущества за полугодие, руб.:

И1.1 + И1.2 + И1.3 + И1.4 + И1.5 + И1.6 + И1.7

Иполуг. = 7

Среднегодовая стоимость имущества за 9 месяцев, руб.:

И1.1 + И1.2 + И1.3 + И1.4 + И1.5 + И1.6 + И1.7 + И1.8 + И1.9 + И1.10

И9 мес. = 10

Среднегодовая стоимость имущества за год, руб.:

И1.1 + И1.2 + И1.3 + И1.4 + И1.5 + И1.6 + И1.7 + И1.8 +

И1.9 + И1.10 + И1.11 + И1.12 + И1.13

Игод = 13

где И1.13 – стоимостная оценка имущества организации по состоянию на 1 января следующего года, руб.

Налоговая база определяется отдельно в отношении:

- облагаемого имущества по местонахождению организации (месту постановки на учет в налоговых органах постоянного представительства иностранной организации);

- имущества каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс;

- каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации, обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, или постоянного представительства иностранной организации;

- имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам[[4]](#footnote-4).

Обложению данным налогом подлежит фактически все имущество, учитываемое в активе баланса на соответствующих счетах бухгалтерского учета, за исключением денежных средств, ценных бумаг и дебиторской задолженности. Поэтому для средств исчисления и уплаты налога на имущество организаций учитывается именно балансовая стоимость имущества, в том числе остаточная стоимость основных средств, нематериальных активов (с учетом результатов переоценки основных фондов).

Налоговой базой в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Российской Федерации через постоянные представительства, а также в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не относящихся к деятельности данных организаций в Российской Федерации через постоянные представительства, признается инвентаризационная стоимость указанных объектов по данным органов технической инвентаризации по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Уполномоченные органы и специализированные организации, осуществляющие учет и техническую инвентаризацию объектов недвижимого имущества, обязаны сообщать в налоговый орган по местонахождению указанных объектов сведения об инвентаризационной стоимости каждого такого объекта, находящегося на территории соответствующего субъекта Российской Федерации, в течение 10 дней со дня оценки (переоценки) указанных объектов.

**2.2. Определение налоговой базы по налогу на имущество**

Как следует из ст.376 НК РФ, налоговая база определяется отдельно в отношении имущества, подлежащего налогообложению по местонахождению организации (месту постановки на учет в налоговых органах постоянного представительства иностранной организации), в отношении имущества каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, в отношении каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации, обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, или постоянного представительства иностранной организации, а также в отношении имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам.

Если объект недвижимого имущества, подлежащий налогообложению, имеет фактическое местонахождение на территориях разных субъектов Российской Федерации либо на территории субъекта Российской Федерации и в территориальном море Российской Федерации (на континентальном шельфе Российской Федерации или в исключительной экономической зоне Российской Федерации), в отношении указанного объекта недвижимого имущества налоговая база определяется отдельно и принимается при исчислении налога в соответствующем субъекте Российской Федерации в части, пропорциональной доле балансовой стоимости объекта недвижимого имущества на территории соответствующего субъекта Российской Федерации.

К таким объектам относятся линии электропередачи, автомобильные и железные дороги, трубопроводы (газопроводы, нефтепроводы), мосты, кабельные линии и т.д.

В отношении такого объекта недвижимого имущества налоговая база определяется отдельно и принимается при исчислении налога в соответствующем субъекте РФ:

- в части, пропорциональной доле балансовой стоимости объекта недвижимого имущества на территории соответствующего субъекта РФ (для объекта российской организации, а также для объекта недвижимого имущества, относящегося к деятельности иностранной организации на территории РФ через постоянное представительство);

- в части, пропорциональной доле инвентаризационной стоимости объекта недвижимого имущества на территории соответствующего субъекта РФ (для объекта, принадлежащего на праве собственности иностранной организации, не осуществляющей деятельности на территории РФ через постоянное представительство, а также объекта, принадлежащего на праве собственности иностранной организации, осуществляющей деятельность на территории РФ через постоянные представительства, но не относящихся к такой деятельности).

Налоговая ставка – величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы. Данное понятие – один из основных элементов налогообложения, которые должны быть определены в акте законодательства о налогах и сборах для того, чтобы налог считался установленным.

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов Российской Федерации и не могут превышать 2,2%. Ставки могут дифференцироваться в зависимости от категорий налогоплательщиков и (или) облагаемого имущества.

Приказом МНС РФ по налогам и сборам «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на имущество организаций (налогового расчета по авансовым платежам) и инструкции по ее заполнению»[[5]](#footnote-5) утверждена форма расчетов по налогу на имущество – 1152001 форма по КНД, которая называется «Налоговая декларация по налогу на имущество организаций (расчет по авансовому платежу)».

Кроме этого, данным Приказом утверждена и Инструкция по заполнению налоговой декларации по налогу на имущество организаций. В соответствии с п.1.1 данной Инструкции, налоговая декларация по налогу на имущество состоит из пяти разделов: сумма налога (сумма авансового платежа по налогу), подлежащая уплате в бюджет по данным налогоплательщика; расчет налоговой базы и суммы налога (авансового платежа по налогу) в отношении подлежащего налогообложению имущества российских организаций и иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства; расчет налоговой базы и суммы налога (авансового платежа по налогу) за налоговый (отчетный) период по объекту недвижимого имущества иностранной организации, не относящемуся к ее деятельности в Российской Федерации через постоянное представительство; 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 Российской Федерации либо на территории субъекта Российской Федерации и в территориальном море Российской Федерации (на континентальном шельфе Российской Федерации или в исключительной экономической зоне Российской Федерации); расчет среднегодовой (средней) стоимости необлагаемого налогом (подлежащего освобождению) имущества.

На практике особую сложность представляют особенности определения налоговой базы при деятельности предприятий, имеющих в своем составе обосбленные подразделения. Поэтому рассмотрим на практике пример расчета такой базы:

***Пример.***

Налог необходимо рассчитывать и уплачивать по местонахождению организации и тех ее обособленных подразделений, которые имеют отдельный баланс и расчетный счет.

Организация, расположенная в г. Уфе, имеет филиал, находящийся в Ярославской области. Филиал выделен на отдельный баланс и имеет свой расчетный счет. В состав организации входит также подразделение, не имеющее отдельного баланса и расчетного счета, расположенное на территории Республики Башкортостан.

Среднегодовая стоимость имущества в целом по организации за I квартал 2007 года составила 4 000 000 руб., в том числе по местонахождению организации (месту государственной регистрации) – 2 000 000 руб., по местонахождению филиала – 1 200 000 руб., по местонахождению обособленного подразделения – 800 000 руб. Налоговая база для исчисления налога составит:

- 2 800 000 руб. (2 000 000 + 800 000) – по г.Уфе;

- 1 200 000 руб. – по Ярославской области.

Кроме того, налоговую базу нужно будет определять также в отношении недвижимого имущества, которое находится вне местонахождения как самой организации, так и ее обособленных подразделений.

Среднегодовую стоимость имущества организации будут определять так. Сначала нужно будет сложить остаточную стоимость имущества на 1-е число каждого месяца налогового (отчетного) периода и на 1-е число месяца, следующего за налоговым (отчетным) периодом. Полученную сумму затем надо разделить на количество месяцев в налоговом (отчетном) периоде, увеличенное на единицу. Отчетными периодами в соответствии со статьей 379 НК РФ признаются первый квартал, полугодие и 9 месяцев, а налоговым – календарный год.

Рассмотрим дополнительный ***пример.***

Предположим, что остаточная стоимость основных средств организации в первой половине 2007 года составит:

200 000 руб. – на 1 января;

160 000 руб. – на 1 февраля;

240 000 руб. – на 1 марта;

220 000 руб. – на 1 апреля;

260 000 руб. – на 1 мая;

280 000 руб. – на 1 июня;

370 000 руб. – на 1 июля.

Среднегодовая стоимость имущества будет равна:

за первый квартал – 210 000 руб. ((200 000 + 160 000 + + 240 000 + 220 000) / 4);

за полугодие - 250 000 руб. ((200 000 + 160 000 + + 240 000 + 220 000 + 260 000 + 280 000 + + 390 000) / 7).

Правда, региональные власти на местах вправе не устанавливать отчетные периоды. В этом случае организации не будут уплачивать авансовые платежи по налогу в течение года, а будут уплачивать налог один раз по окончании налогового периода.

Ст.377 НК РФ предусмотрены особенности определения налоговой базы в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности).

Договор простого товарищества (договор о совместной деятельности) – договор, по которому двое или несколько лиц (товарищей) обязуются соединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения иной, не противоречащей закону цели.

Сторонами договора простого товарищества, заключаемого для осуществления предпринимательской деятельности, могут быть только индивидуальные предприниматели и (или) коммерческие организации[[6]](#footnote-6).

Такая налоговая база определяется исходя из остаточной стоимости признаваемого объектом налогообложения имущества, внесенного налогоплательщиком по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), а также исходя из остаточной стоимости иного признаваемого объектом налогообложения имущества, приобретенного и (или) созданного в процессе совместной деятельности, составляющего общее имущество товарищей, учитываемого на отдельном балансе простого товарищества участником договора простого товарищества, ведущим общие дела.

Каждый участник договора простого товарищества производит исчисление и уплату налога в отношении признаваемого объектом налогообложения имущества, переданного им в совместную деятельность.

В отношении имущества, приобретенного и (или) созданного в процессе совместной деятельности, исчисление и уплата налога производятся участниками договора простого товарищества пропорционально стоимости их вклада в общее дело.

Лицо, ведущее учет общего имущества товарищей, обязано для целей налогообложения сообщать не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, каждому налогоплательщику – участнику договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) сведения об остаточной стоимости имущества, составляющего общее имущество товарищей, на 1-е число каждого месяца соответствующего отчетного периода и о доле каждого участника в общем имуществе товарищей. При этом лицо, ведущее учет общего имущества товарищей, сообщает сведения, необходимые для определения налоговой базы.

Таким образом, чтобы участники договора могли рассчитать налог, им необходимо иметь сведения:

- об остаточной стоимости общего имущества на 1-е число каждого месяца;

- о доле каждого участника в общем имуществе.

Такие сведения участникам договора должен сообщать участник, ведущий учет общего имущества. Кодексом определен крайний срок сообщения указанных сведений – 20-е число месяца, следующего за отчетным периодом.

**2.3. Льготы по налогу**

Налоговые льготы – это полное или частичное освобождение от налогообложения отдельных категорий налогоплательщиков (юридических лиц или физических лиц), предоставляемое нормами действующего законодательства о налогах и сборах; элемент налогообложения.

Налоговые льготы могут предоставляться по одному или нескольким налогам и сборам.

В Российской Федерации с принятием НК РФ используется термин «льготы по налогам и сборам».

Льготы по налогам и сборам – предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере.

В соответствии со ст.56 НК РФ нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия применения льгот по налогам и сборам, не могут носить индивидуального характера.

Налогоплательщик вправе отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов, если иное не предусмотрено НК РФ.

Ст.381 НК РФ установлены налоговые льготы по уплате налога на имущество организаций.

Так, освобождаются от налогообложения:

- организации и учреждения уголовно-исполнительной системы – в отношении имущества, используемого для осуществления возложенных на них функций;

- религиозные организации – в отношении имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности;

- общероссийские общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 процентов, - в отношении имущества, используемого ими для осуществления их уставной деятельности;

- организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общероссийских общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 процентов, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25 процентов, - в отношении имущества, используемого ими для производства и (или) реализации товаров (за исключением подакцизных товаров, минерального сырья и иных полезных ископаемых, а также иных товаров по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации по согласованию с общероссийскими общественными организациями инвалидов), работ и услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг);

- учреждения, единственными собственниками имущества которых являются указанные общероссийские общественные организации инвалидов, - в отношении имущества, используемого ими для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;

- организации, основным видом деятельности которых является производство фармацевтической продукции, - в отношении имущества, используемого ими для производства ветеринарных иммунобиологических препаратов, предназначенных для борьбы с эпидемиями и эпизоотиями;

- организации – в отношении объектов, признаваемых памятниками истории и культуры федерального значения в установленном законодательством Российской Федерации порядке;

- организации – в отношении ядерных установок, используемых для научных целей, пунктов хранения ядерных материалов и радиоактивных веществ, а также хранилищ радиоактивных отходов;

- организации – в отношении ледоколов, судов с ядерными энергетическими установками и судов атомно-технологического обслуживания;

- организации – в отношении железнодорожных путей общего пользования, федеральных автомобильных дорог общего пользования, магистральных трубопроводов, линий энергопередачи, а также сооружений, являющихся неотъемлемой технологической частью указанных объектов. Перечень имущества, относящегося к указанным объектам, утверждается Правительством Российской Федерации;

- организации – в отношении космических объектов;

- имущество специализированных протезно-ортопедических предприятий;

- имущество коллегий адвокатов, адвокатских бюро и юридических консультаций;

- имущество государственных научных центров;

- организации в отношении имущества, учитываемого на балансе организации – резидента особой экономической зоны, в течение 5 лет с момента постановки имущества на учет;

- организации – в отношении судов, зарегистрированных в Российском международном реестре судов.

Таким образом, по сравнению с ранее действовавшими нормами, отменены следующие льготы:

- бюджетных организаций (за исключением тех, которые имеют имущество, используемое для нужд культуры и искусства, образования, физической культуры и спорта, здравоохранения и социального обеспечения);

- 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 % от общей суммы выручки от реализации продукции (работ, услуг);

- предприятий народных художественных промыслов;

- жилищно-строительных, дачно-строительных и гаражных кооперативов, садоводческих товариществ;

- национально-культурных обществ и др.

Устанавливая налог на имущество организаций, законодательные (представительные) органы субъектов РФ определяют налоговую ставку в пределах, установленных гл.30 НК РФ, порядок и сроки уплаты налога, форму отчетности по налогу, а также могут устанавливать налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками.

В подавляющем большинстве субъектов РФ, законодательные (представительные) органы предпочли устанавливать налоговые льготы в виде освобождения от налогообложения отдельных категорий налогоплательщиков и отдельных видов доходов

.

**2.4. Льготы по налогообложению имущества организаций в Республике Башкортостан.**

На территории Республики Башкортостан налог на имущество организаций, установленный Налоговым кодексом Российской Федерации, введен Законом «О налоге на имущество организаций» от 28.11.2003 №43-з, принятый Государственным Собранием-Курултаем-Республики Башкортостан. Изменения в Закон были внесены от 26.11.2004, 11.07.2006. Ст.3 Закона определены налоговые льготы на территории Республики Башкортостан:

освобождаются от налогообложения:

1) бюджетные учреждения, находящиеся в государственной собственности Республики Башкортостан или муниципальной собственности и финансируемые из соответствующих бюджетов и бюджетов государственных внебюджетных фондов Республики Башкортостан;

2) общественные объединения, ассоциации, осуществляющие свою деятельность за счет целевых взносов граждан и отчислений 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;

3) организации народных художественных промыслов;

4) товарищества собственников жилья, товарищества домовладельцев, жилищные, жилищно-строительные и гаражные кооперативы, садоводческие, огороднические, дачные некоммерческие объединения граждан;

5) субъекты малого предпринимательства, осуществляющие производственную деятельность в производственно-технологических центрах субъектов малого предпринимательства Республики Башкортостан в части имущества, созданного (приобретенного) для осуществления производственной деятельности в производственно-технологических центрах субъектов малого предпринимательства Республики Башкортостан;

6) организации, осуществляющие строительство и эксплуатацию гидротехнических сооружений, используемых (предназначенных) для выработки электроэнергии, водообеспечения и противопаводковой защиты, по перечню объектов имущества, предназначенного для осуществления названных видов деятельности, и утверждаемому Правительством Республики Башкортостан до окончания строительства всего комплекса указанных сооружений, предусмотренного проектом работ;

7) организации - в отношении автомобильных дорог общего пользования, относящихся к государственной собственности Республики Башкортостан;

8) профессиональные аварийно-спасательные службы, профессиональные аварийно-спасательные формирования;

9) организации - в отношении объектов, используемых исключительно для охраны природы, пожарной безопасности или гражданской обороны;

10) научно-исследовательские учреждения, предприятия Академии наук Республики Башкортостан, а также научно-исследовательские, конструкторские учреждения (организации), опытные и опытно-экспериментальные предприятия независимо от организационно-правовых форм и форм собственности в отношении имущества, используемого в целях научной (научно-исследовательской) деятельности;

11) коммерческие организации с иностранными инвестициями, в которых оплаченная доля иностранных инвестиций в уставном капитале составляет не менее 25 процентов, а доходы от осуществления собственной производственной деятельности превышают 70 процентов общей суммы доходов от реализованной ими продукции (работ, услуг), в течение трех лет с момента их государственной регистрации в части суммы налога, подлежащей зачислению в бюджет Республики Башкортостан.

12) организации - в отношении объектов жилищного фонда и инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса, находящихся в государственной собственности Республики Башкортостан или муниципальной собственности;

13) организации - в отношении объектов, находящихся в государственной собственности Республики Башкортостан или муниципальной собственности, предназначенных для телерадиовещания.

14) машинно-технологические станции - в отношении объектов, находящихся в государственной собственности Республики Башкортостан и используемых исключительно для проведения сельскохозяйственных работ.

**2.5. Исчисление и уплата налога на имущество**

Порядок исчисления налога – это порядок определения сумм налоговых платежей по конкретному виду налогообложения; один из основных элементов налогообложения, которые должны быть определены в акте законодательства РФ о налогах и сборах для того, чтобы налог считался установленным.

Налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот (ст.52 НК РФ).

С введением в действие главы 30 НК РФ существенно изменился порядок исчисления налога на имущество организаций.

В ст.382 НК РФ устанавливается:

- общий порядок исчисления налога на имущество организаций (пункты 1-3);

- порядок исчисления сумм авансовых платежей по налогу (пункты 4-6).

Сумма налога на имущество организаций исчисляется по итогам налогового периода как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, определенной за налоговый период.

В соответствии с п.1 ст.379 НК РФ, налоговым периодом по налогу на имущество организаций признается календарный год. В силу п.1 ст.55 НК РФ по окончании налогового периода определяется налоговая база и сумма налога, подлежащая уплате.

Положения п.1 ст.382 НК РФ корреспондируют раскрытым правилам общей части налогового права и предписывают исчислять сумму налога на имущество организаций по итогам налогового периода путем умножения налоговой ставки, действующей на территории соответствующего субъекта РФ, на величину налоговой базы.

Если законом субъекта РФ о введении налога на имущество организаций были установлены отчетные периоды по налогу и предусмотрены авансовые платежи, то согласно п.2 ст.382 НК РФ, сумма налога, подлежащая уплате, определяется как разность между суммой налога, исчисленной по итогам налогового периода, и суммой уплаченных в течение этого периода авансовых платежей.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет российской организацией, исчисляется отдельно в отношении:

- имущества, подлежащего налогообложению по местонахождению организации;

- имущества каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс;

- каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации, или обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс;

- имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет иностранной организацией, исчисляется отдельно в отношении:

- имущества, подлежащего налогообложению месту постановки на учет в налоговых органах постоянного представительства иностранной организации;

- каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения постоянного представительства иностранной организации;

- имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам.

Кроме того, отдельно должны исчисляться суммы налога по объекту недвижимого имущества, имеющему местонахождение на территориях разных субъектов РФ и (или) на территории субъекта РФ и в территориальном море (континентальном шельфе РФ, в исключительной экономической зоне РФ).

Сумма авансового платежа по налогу исчисляется по итогам каждого отчетного периода в размере одной четвертой произведения соответствующей налоговой ставки и средней стоимости имущества, определенной за отчетный период в соответствии с п.4 ст.376 НК РФ.

Сумма авансового платежа по налогу исчисляется по истечении отчетного периода как одна четвертая инвентаризационной стоимости объекта недвижимого имущества по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом, умноженная на соответствующую налоговую ставку в отношении:

- объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства;

- объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не относящихся к деятельности данных организаций в Российской Федерации через постоянные представительства.

Законодательный (представительный) орган субъекта РФ при установлении налога вправе предусмотреть (в региональном акте законодательства) для отдельных категорий налогоплательщиков право не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу в течение налогового периода.

В ст.383 НК РФ устанавливаются:

- общий порядок уплаты налога и авансовых платежей (особенности уплаты налога для российских организаций, имеющих обособленные подразделения и объекты недвижимого имущества, расположенные вне местонахождения организации, установлены в ст.ст.284 и 285 НК РФ);

- сроки уплаты налога и авансовых платежей по налогу на имущество организаций.

Порядок уплаты налога – это условия внесения или перечисления налоговых платежей в бюджет; один из основных элементов налогообложения, которые должны быть определены в акте законодательства РФ о налогах и сборах для того, чтобы налог считался установленным.

Уплата налога производится разовой уплатой всей суммы налога либо в ином порядке, предусмотренном НК РФ и другими актами законодательства о налогах и сборах.

Подлежащая уплате сумма налога уплачивается (перечисляется) налогоплательщиком или налоговым агентом в установленные сроки. Уплата налогов производится в наличной или безналичной форме.

Конкретный порядок уплаты налога устанавливается применительно к каждому налогу (ст.58 НК РФ).

Срок уплаты налогов (сборов) – это календарная дата, установленная или определяемая в соответствии с актами законодательства о налогах и сборах, являющаяся последним днем, когда должна быть произведена уплата налога.

Сроки уплаты налогов являются одним из основных элементов налогообложения, которые должны быть определены для того, чтобы налог считался установленным.

Правила определения сроков, в том числе и для уплаты налогов, приведены в ст.57 НК РФ.

Сроки уплаты налогов и сборов устанавливаются применительно к каждому налогу и сбору. Изменение установленного срока уплаты налога и сбора допускается только в порядке, предусмотренном НК РФ.

При уплате налога и сбора с нарушением срока уплаты налогоплательщик (плательщик сбора) уплачивает пени в порядке и на условиях, предусмотренных НК РФ.

Для целей применения норм актов о налогах и сборах пеня – это установленная ст.75 НК РФ денежная сумма, которую налогоплательщик, плательщик сборов или налоговый агент должны выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов, в том числе налогов или сборов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки.

Пеня представляет собой один из способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов. Сумма соответствующих пеней уплачивается помимо причитающихся к уплате сумм налога или сбора и независимо от применения других мер обеспечения исполнения обязанности по уплате налога или сбора, а также мер ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Пеня начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога или сбора, начиная со следующего за установленным законодательством о налогах и сборах дня уплаты налога или сбора.

Процентная ставка пени принимается равной одной трехсотой действующей в это время ставки рефинансирования ЦБ РФ. Пени уплачиваются одновременно с уплатой сумм налога и сбора или после уплаты таких сумм в полном объеме. Пени могут быть взысканы принудительно за счет денежных средств налогоплательщика на счетах в банке, а также за счет иного имущества налогоплательщика в установленном порядке.

Налог на имущество организаций и авансовые платежи по налогу подлежат уплате в бюджет по местонахождению объекта недвижимого имущества в отношении объектов недвижимого имущества иностранной организации, указанных в п.2 ст.375 НК РФ:

- объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства;

- объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не относящихся к деятельности данных организаций в Российской Федерации через постоянные представительства.

В соответствии с абз.1 п.1 ст.386 НК РФ формами отчетности по налогу на имущество организаций выступают:

1) по истечении отчетных периодов, если они установлены законом субъекта РФ, - налоговые расчеты по авансовым платежам, подлежащие представлению не позднее 30 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода;

2) по истечении налогового периода – налоговая декларация, подлежащая представлению не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Законодатель субъекта РФ не вправе установить по налогу на имущество организаций иные формы отчетности, а также утверждать эти формы или делегировать право их утверждения другому органу государственной власти: формы налоговых расчетов по авансовым платежам и налоговой декларации по налогу на имущество должны быть утверждены Минфином России.

Отчетность по налогу на имущество организаций представляется:

а) в налоговый орган по месту нахождения российской организации и ее каждого обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс, а также каждого объекта недвижимости, расположенного вне места нахождения российской организации или каждого ее обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс;

б) в налоговый орган по месту постановки на учет иностранной  организации в лице ее постоянного представительства в значении ст.306 НК РФ;

в) в налоговый орган по месту нахождения объекта недвижимости, принадлежащего на праве собственности иностранной организации, деятельность которой не образует признаков постоянного представительства в значении ст.306 НК РФ или недвижимость которой не относится к постоянному представительству.

**III. ИЗМЕНЕНИЯ В НК РФ ПО НАЛОГООБЛОЖЕНИЮ ИМУЩЕСТВА ПРЕДПРИЯТИЙ**

**3.1. Изменения по налоговой базе**

В гл. 30 "Налог на имущество организаций" НК РФ были внесены изменения, которые затронули и методику расчета налоговой базы, и порядок исчисления авансовых платежей по налогу. Новые нормы Кодекса вступят в силу с 2008 г

Согласно Федеральному закону от 24.07.2007 N 216-ФЗ (далее - Закон N 216-ФЗ) со следующего года все налогоплательщики будут определять налоговую базу по налогу на имущество организаций по новым правилам. Указанным Законом также скорректирован расчет авансовых платежей по налогу и порядок применения льгот резидентами особых экономических зон. Кроме того, в гл. 30 Кодекса появятся нормы, позволяющие устранять двойное налогообложение имущества российских организаций, находящегося за границей.

В соответствии с действующей редакцией п. 4 ст. 376 НК РФ признаваемая объектом налогообложения среднегодовая (средняя) стоимость имущества за налоговый (отчетный) период исчисляется так. Определяется сумма величин остаточной стоимости имущества организации на 1-е число каждого месяца налогового (отчетного) периода и 1-е число месяца, следующего за налоговым (отчетным) периодом. Полученный результат делится на количество месяцев в налоговом (отчетном) периоде, увеличенное на единицу. С 1 января 2008 г. средняя стоимость имущества в целях определения сумм авансовых платежей по налогу будет рассчитываться в том же порядке. Порядок же расчета среднегодовой стоимости имущества (за налоговый период в целом) изменится. Начиная с расчетов за 2008 г. суммируются величины остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца налогового периода и последнее число налогового периода. Рассчитанная таким образом сумма, как и сейчас, делится на число месяцев в налоговом периоде, увеличенное на единицу. Иными словами, при исчислении среднегодовой стоимости имущества вместо его остаточной стоимости по состоянию на 1 января следующего за налоговым периодом года учитывается остаточная стоимость имущества по состоянию на последнее число налогового периода, то есть на 31 декабря. Такая поправка внесена Законом N 216-ФЗ в п. 4 ст. 376 НК РФ.

По расчетам за 2007 г. среднегодовая стоимость имущества исчисляется по-старому - с учетом остаточной стоимости имущества по состоянию на 1 января 2008 г., а не на 31 декабря 2007 г. Ведь указанная поправка начнет действовать только с начала нового налогового периода (с 1 января 2008 г.).

Чем вызвано данное изменение? Повлияет ли "однодневная" разница на сумму налога?

Налоговым периодом по налогу на имущество организаций признается календарный год - период с 1 января по 31 декабря календарного года включительно (ст. 379 НК РФ). Значит, в соответствии с действующей редакцией п. 4 ст. 376 Кодекса при расчете налоговой базы за налоговый период фактически учитываются данные следующего налогового периода (на 1 января). Многие организации на основании установленного порядка ведения бухгалтерского учета по состоянию на 1-е число отчетного года проводят переоценку объектов основных средств. А при переоценке изменяется стоимость объектов, поскольку производится перерасчет первоначальной или текущей (восстановительной) стоимости объекта основных средств и суммы амортизации, начисленной за время его использования.

Исходя из действующего порядка ведения бухучета, переоценка объектов основных средств проводится не чаще одного раза в год - на 1-е число отчетного года. Ее результаты отражаются в бухгалтерском учете обособленно и не включаются в данные бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года, а принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года (п. 49 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации и п. 15 ПБУ 6/01). Поэтому согласно действующей редакции гл. 30 Кодекса при расчете налоговой базы по налогу на имущество организаций учитываются данные переоценки (если она проводилась), которые по правилам бухучета относятся к следующему налоговому периоду. Вот эту ситуацию и исправила новая редакция п. 4 ст. 376 Кодекса.

У организаций, которые на 1 января провели дооценку объектов основных средств (увеличили их остаточную стоимость в результате переоценки), среднегодовая стоимость имущества, исчисленная по-новому, будет меньше той, которая рассчитывается по правилам, применяемым в настоящее время.

Пример 1. ООО "Альфа" ежегодно проводит переоценку основных средств. Остаточная стоимость основных средств, находящихся на балансе организации, на 1-е число каждого месяца и последний день 2008 г. составит:

- на 1 января - 2600 тыс. руб.;

- 1 февраля - 2400 тыс. руб.;

- 1 марта - 2300 тыс. руб.;

- 1 апреля - 2200 тыс. руб.;

- 1 мая - 2100 тыс. руб.;

- 1 июня - 2000 тыс. руб.;

- 1 июля - 2900 тыс. руб.;

- 1 августа - 2750 тыс. руб.;

- 1 сентября - 2700 тыс. руб.;

- 1 октября - 2600 тыс. руб.;

- 1 ноября - 2500 тыс. руб.;

- 1 декабря - 2400 тыс. руб.;

- 31 декабря - 2300 тыс. руб.

Предположим, по состоянию на 1 января 2009 г. ООО "Альфа" проведет переоценку основных средств в виде дооценки. В результате переоценки остаточная стоимость налогооблагаемого имущества на указанную дату равна 2800 тыс. руб.

Рассчитаем среднегодовую стоимость имущества ООО "Альфа" за 2008 г. по новым правилам:

(2600 тыс. руб. + 2400 тыс. руб. + 2300 тыс. руб. + 2200 тыс. руб. + 2100 тыс. руб. + 2000 тыс. руб. + 2900 тыс. руб. + 2750 тыс. руб. + 2700 тыс. руб. + 2600 тыс. руб. + 2500 тыс. руб. + 2400 тыс. руб. + 2300 тыс. руб.) : (12 + 1) = 2442,3 тыс. руб.

Для сравнения исчислим среднегодовую стоимость имущества организации в соответствии с действующим порядком (применяется до 1 января 2008 г.):

(2600 тыс. руб. + 2400 тыс. руб. + 2300 тыс. руб. + 2200 тыс. руб. + 2100 тыс. руб. + 2000 тыс. руб. + 2900 тыс. руб. + 2750 тыс. руб. + 2700 тыс. руб. + 2600 тыс. руб. + 2500 тыс. руб. + 2400 тыс. руб. + 2800 тыс. руб.) : (12 + 1) = 2480,8 тыс. руб.

**3.2. Изменения в авансовых платежах по налогу**

Общий порядок расчета авансовых платежей по налогу на имущество определен в ст. 382 Кодекса. Сумма авансового платежа исчисляется по итогам каждого отчетного периода. Она равна 1/4 произведения соответствующей налоговой ставки и средней стоимости имущества, исчисленной за отчетный период в соответствии с п. 4 ст. 376 Кодекса. Правила расчета авансовых платежей, уплачиваемых по месту нахождения выделенных на отдельный баланс обособленных подразделений организации, приведены в ст. 384, а по объектам недвижимого имущества, расположенным вне местонахождения организации или ее обособленных подразделений, - в ст. 385 НК РФ. Поправки, внесенные Законом N 216-ФЗ в ст. ст. 384 и 385 Кодекса и корректирующие порядок исчисления авансовых платежей по указанным объектам, носят редакционный характер и вызваны необходимостью устранить техническую ошибку и привести нормы данных статей в соответствие с положениями ст. 382 НК РФ.

До вступления в силу Закона N 216-ФЗ организации также исчисляют и уплачивают авансовые платежи по налогу по местонахождению объектов, перечисленных в ст. ст. 384 и 385 Кодекса, в сумме, равной произведению налоговой ставки и 1/4 средней стоимости имущества, определенной за отчетный период.

**3.3. Изменения в налоговой базе по недвижимому имуществу**

**иностранных организаций**

Налоговой базой по объектам недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в России через постоянные представительства, а также по объектам недвижимого имущества иностранных организаций, не относящимся к деятельности данных организаций в Российской Федерации через постоянные представительства, признается инвентаризационная стоимость объектов по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом. Основание - п. 5 ст. 376 Кодекса.

В действующей редакции п. 5 ст. 382 НК РФ сказано, как рассчитывать сумму авансового платежа по налогу по каждому из указанных объектов недвижимого имущества иностранных организаций. Эта сумма равна 1/4 инвентаризационной стоимости объекта недвижимого имущества по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом, умноженной на налоговую ставку.

Закон N 216-ФЗ дополнил п. 5 ст. 382 Кодекса положением, уточняющим порядок расчета налога (авансовых платежей) в ситуации, когда у иностранной организации, не осуществляющей деятельность в России через постоянное представительство, в течение отчетного (налогового) периода возникает (или прекращается) право собственности на недвижимое имущество, находящееся на территории РФ. С 2008 г. сумма налога (авансовых платежей) по данной недвижимости определяется с учетом коэффициента. Этот коэффициент есть не что иное, как отношение числа полных месяцев, в течение которых имущество находится в собственности, к числу месяцев в отчетном (налоговом) периоде.

Данное правило действует и в отношении объектов недвижимости иностранных компаний, не связанных с их деятельностью в России через постоянные представительства (п. 2 ст. 375 НК РФ).

Заметим, что у иностранных организаций и до 2008 г. при исчислении налога на имущество (авансовых платежей) учитывается количество месяцев налогового (отчетного) периода, в течение которых объект недвижимости находился в их собственности. Но основанием для этого служил п. 5 ст. 55 первой части Кодекса, который с 1 января 2007 г. утратил силу (п. 35 ст. 1 и п. 1 ст. 7 Федерального закона от 27.07.2006 N 137-ФЗ).

В соответствии с Федеральным законом от 21.07.1997 N 122-ФЗ "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним" возникновение, ограничение (обременение), переход или прекращение прав на недвижимое имущество подлежат государственной регистрации. При этом госрегистрация является единственным доказательством существования зарегистрированного права. Ее датой считается день внесения записей о правах в Единый государственный реестр прав (ЕГРП).

Таким образом, при возникновении у иностранной организации права на объект недвижимости после начала календарного года число месяцев, в течение которых данный объект находился в собственности налогоплательщика, исчисляется с месяца внесения записи о возникновении права собственности на этот объект в ЕГРП.

В аналогичном порядке иностранная организация, у которой право собственности на объект недвижимого имущества прекратилось до истечения календарного года, при расчете коэффициента учитывает месяц прекращения права собственности (месяц внесения записи в ЕГРП). В таком случае на основании п. 1 ст. 45 Кодекса организация может воспользоваться правом досрочной (до окончания налогового периода) уплаты суммы налога.

Пример 2. Иностранная организация ведет на территории России деятельность через постоянное представительство. В собственности у нее находится здание, расположенное на территории РФ. Этот объект недвижимости не используется в деятельности, которую организация осуществляет через постоянное представительство. В мае 2008 г. организация заключила договор купли-продажи указанного здания. Госрегистрация прекращения права собственности произошла 20 июня 2008 г. Инвентаризационная стоимость здания - 10 млн руб. Ставка налога на имущество в субъекте Федерации, где находится здание, - 2,2%.

Авансовый платеж по налогу на имущество за I квартал 2008 г. по указанному объекту организация исчисляет без учета коэффициента владения:

10 млн руб. x 1/4 x 2,2% = 55 000 руб.

Поскольку прекращение права собственности на здание произошло во II квартале, организация может выбрать один из двух вариантов:

- продолжать платить авансовые платежи за полугодие и 9 месяцев 2008 г. с учетом коэффициента владения и с учетом коэффициента исчислить сумму налога по итогам года;

- на основании ст. 45 Кодекса досрочно исполнить обязанность по уплате налога, исчислив сумму налога с учетом коэффициента владения.

При использовании первого варианта авансовые платежи за полугодие и 9 месяцев должны быть исчислены с учетом коэффициента владения, равного 1/6 и 4/9 соответственно. При расчете суммы налога необходимо применить коэффициент 7/12.

Допустим, организация выбрала второй вариант. Тогда сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, рассчитывается как сумма налога за год за вычетом исчисленного за I квартал авансового платежа:

10 млн руб. x 2,2% x 7/12 - 55 000 руб. = 73 333 руб.

Авансовые платежи за полугодие и 9 месяцев в данном случае не исчисляются и не уплачиваются.

**3.4. Изменения в налогообложении имущества российских организаций, находящихся за рубежом:**

С 1 января 2008 г. в гл. 30 НК РФ Закон N 216-ФЗ вводит новую ст. 386.1. Ее действие распространится на правоотношения, возникшие с 1 января 2007 г. Положения данной статьи касаются имущества, принадлежащего российской организации и расположенного за пределами России.

Сейчас налогом на имущество организаций облагается учитываемое на балансе налогоплательщика в качестве объектов основных средств движимое и недвижимое имущество. Поэтому расположенное за пределами РФ имущество российской организации, находящееся у нее на балансе, также является объектом налогообложения. Такое имущество облагается по ставкам, предусмотренным законами субъектов Федерации в пределах установленной ст. 380 НК РФ максимальной ставки налога - 2,2%. Однако это имущество может подпадать под налогообложение и в том государстве, где оно расположено. Возникает проблема двойного налогообложения. Как ее разрешить?

В ст. 386.1 НК РФ установлено, что суммы налога, фактически уплаченные по законодательству другого государства в отношении расположенных на его территории объектов имущества российской организации, учитываются при уплате налога в России по этому имуществу. Размер засчитываемых сумм налога, уплаченных за ее пределами, не должен превышать величину налога, подлежащего уплате организацией по такому имуществу в России.

В п. 2 ст. 386.1 Кодекса перечислены документы, которые российская организация представляет в налоговые органы для проведения зачета. Это заявление на зачет налога и документ об уплате налога за пределами России, подтвержденный налоговым органом иностранного государства. Названные документы подаются в налоговый орган по месту нахождения российской организации вместе с налоговой декларацией за налоговый период, в котором был уплачен налог за пределами России.

**Заключение**

В данной работе были рассмотрены особенности налогообложения имущества организаций в соответствии с нормами действующего законодательства.

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 нормам законодательства, 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 имущественного 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.

Налоговые расчеты и налоговые декларации налогоплательщики обязаны представлять в налоговые органы по своему местонахождению, местонахождению каждого обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс, местонахождению каждого объекта недвижимого имущества, в отношении которого установлен отдельный порядок исчисления и уплаты налога.

В данной работе приведены изменения в гл. 30 "Налог на имущество организаций" НК РФ, которые затронули и методику расчета налоговой базы, и порядок исчисления авансовых платежей по налогу. Новые нормы Кодекса вступят в силу с 2008 г

**Список источников:**

***Нормативные акты и судебная практика:***

1. Конституция Российской Федерации от 12 декабря 1993 года/Справочно-правовая система «Консультант Плюс».

2. Бюджетный кодекс РФ от 31 июля 1998 года № 145-ФЗ//Справочно-правовая система «Консультант Плюс».

3. Гражданский кодекс РФ, часть первая, от 30 ноября 1994 года № 51-ФЗ//Справочно-правовая система «Консультант Плюс».

4. Гражданский кодекс РФ, часть вторая, № 14-ФЗ от 26 января 1996 года//Справочно-правовая система «Консультант Плюс».

5. Земельный кодекс РФ от 25 октября 2001 года № 136-ФЗ//Справочно-правовая система «Консультант Плюс».

6. Налоговый кодекс РФ, часть первая, от 31 июля 1998 года № 146-ФЗ//Справочно-правовая система «Консультант Плюс».

7. Налоговый кодекс Российской Федерации, часть вторая, от 5 августа 2000 года № 118-ФЗ//Справочно-правовая система «Консультант Плюс».

8. Федеральном закон РФ от 8 августа 2001 года № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей»//Справочно-правовая система «Консультант Плюс».

9. Федеральный закон РФ от2 января 2000 года № 28-ФЗ «О государственном земельном кадастре»//Справочно-правовая система «Консультант Плюс».

10. Федеральный закон РФ от 6 октября 1999 года № 184-ФЗ «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации»//Справочно-правовая система «Консультант Плюс».

11. Федеральный закон РФ от 29 октября 1998 года «О финансовой аренде (лизинге)»//Справочно-правовая система «Консультант Плюс».

12. Закон Российской Федерации от 13 декабря 1991 года «О налоге на имущество предприятий»//Справочно-правовая система «Консультант Плюс», архив.

13. Инструкция Госналогслужбы России от 8 июня 1995 года № 33 «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на имущество предприятий»//Справочно-правовая система «Консультант Плюс», архив.

14. Письмо МНС РФ от 11 мая 2001 года № 04-4-05/113-М905 «О налоге на имущество предприятий»//Справочно-правовая система «Консультант Плюс».

15. Письмо Минфина РФ от 6 ноября 2001 г. № 04-05-06/85//Справочно-правовая система «Консультант Плюс».

16. Приказ МНС РФ по налогам и сборам от 23 марта 2004 года № САЭ-3-21/224 «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на имущество организаций (налогового расчета по авансовым платежам) и инструкции по ее заполнению»//Справочно-правовая система «Консультант Плюс».

17. Определение Конституционного Суда РФ от 4 ноября 2004 г. № 324-О//Справочно-правовая система «Консультант Плюс».

18. Постановление Конституционного Суда РФ от 23 мая 2003 года № 9-П//Справочно-правовая система «Консультант Плюс».

19. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 17 декабря 2002 года №5861/02//Справочно-правовая система «Консультант Плюс».

20. Постановление Федерального арбитражного суда Московской области от 27 июля 2005 г. № КА-А40/6939-05//Справочно-правовая системы «Консультант Плюс».

***Книги, монографии, комментарии, статьи, публикации:***

1. Алиев Б.Х. Налоги и налогообложение: Учебное пособие/Под ред.Б.Х.Алиева. – М.: Финансы и статистика, 2004.

2. Белов С. Налог на имущество. Передаточные схемы//Двойная запись. 2005. № 11.

3. Бойко Л.П. Уценка основных средств как способ минимизации налога на имущество//В курсе дела. 2005. № 8.

4. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика/Под ред. к.ю.н. А.В.Брызгалина. – Екатеринбург: Издательство «Налоги и финансовое право», 2002.

5. Гражданское право: учеб.: в 2 т. - 2-е изд., перераб. и доп./Отв.ред. проф. Е.А.Суханов. – М.: Издательство БЕК, 2002. Т.II. Полутом 2.

6. Данилин В.В. Оптимизация налога на имущество организаций через договоры//Налоговый учет для бухгалтера. 2005. № 4.

7. Ковтун Е. Минимизация налога на имущество//Директор-инфо. 2003. № 36.

8. Кучеров И.И. Налоговое право России. – М.: 2001.

9. Матузов Н.И., Малько А.В. Теория государства и права. – М.: Юристъ, 2005.

10. Меньков А. Оптимизация налога на имущество предприятий//Финансовый директор. 2003. № 6.

11. Миляков Н.В. Налоги и налогообложение: Учебник. – 4-е изд., пепераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2004.

12. Налог на имущество организаций. Комментарий к главе 30 НК РФ (постатейный)/Зимин А.В. – М.: ТК Велби, Издательство Проспект, 2005.

13. Налоги и недвижимость//Услуги и цены. 2005. № 23.

14. Налоговое право России: Учебник/Под ред.Л.В.Сальниковой, И.Д.Еналеевой. – М.: Юстицинформ, 2005.

15. Новиков А.В. Досудебное производство по фактам налоговых и административно-налоговых правонарушений. Дисс. канд. юрид. наук. – М.: 2002.

16. Современный финансово-кредитный словарь/Под ред.М.Г.Лапусты, П.С.Никольского. – М.: ИНФРА-М, 2002.

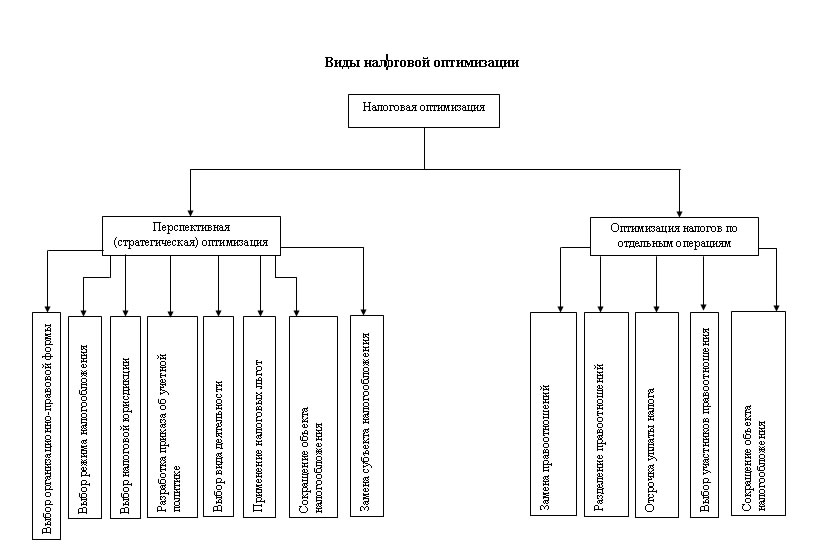
17. Толкушкин А.В. Комментарий к главе 30 Налогового кодекса Российской Федерации «Налог на имущество организаций» - М.: Экономистъ, 2005.

18. Финансовое право: Учебник//Под ред. проф. О.Н.Горбуновой. – М.: Юристъ, 1996.

19. Худолеев В.В. Особенности исчисления и уплаты налога на имущество предприятий//Консультант бухгалтера. 2003. № 5.

20. Шилкин С.А. Анализируем схемы минимизации налога на имущество//Главхбух. 2005. № 5.

**Приложение № 1**



**Приложение № 2**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ**  **(в соответствии с главой 30 Налогового кодекса Российской Федерации)** | | | | | |
| **Плательщики** | **Объект налогообложения** | **Налоговая база** | **Налоговый период** | **Ставка** | **Срок уплаты** |
| - российские организации;  - иностранные организации | движимое и недвижимое имущество  Не признаются объектами налогообложения:  1) земельные участки и иные объекты природопользования;  2) имущество, принадлежащее на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба, используемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в Российской Федерации. | среднегодовая стоимость имущества  а также:  порядок определения налоговой базы;  особенности определения налоговой базы в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности);  особенности налогообложения имущества, переданного в доверительное управление | календарный год  Отчетные периоды:  первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.  Законодательный (представительный) орган субъекта РФ  вправе не устанавливать отчетные периоды | устанавливаются законами субъектов РФ, но не более 2,2%  а также льготы | налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате  в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов РФ |

1. Современный финансово-кредитный словарь/Под ред.М.Г.Лапусты, П.С.Никольского. – М.: ИНФРА-М, 2002. – С.265. [↑](#footnote-ref-1)
2. Алиев Б.Х. Налоги и налогообложение: Учебное пособие/Под ред.Б.Х.Алиева. – М.: Финансы и статистика, 2004. – С.269. [↑](#footnote-ref-2)
3. Федеральный закон РФ от 2 января 2000 года № 28-ФЗ «О государственном земельном кадастре»//Справочно-правовая система «Консультант Плюс». [↑](#footnote-ref-3)
4. Миляков Н.В. Налоги и налогообложение: Учебник. – 4-е изд., пепераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2004. – С.202. [↑](#footnote-ref-4)
5. Приказ МНС РФ по налогам и сборам от 23 марта 2004 года № САЭ-3-21/224 «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на имущество организаций (налогового расчета по авансовым платежам) и инструкции по ее заполнению»//Справочно-правовая система «Консультант Плюс». [↑](#footnote-ref-5)
6. Гражданское право: учеб.: в 2 т. - 2-е изд., перераб. и доп./Отв.ред. проф. Е.А.Суханов. – М.: Издательство БЕК, 2002. Т.II. Полутом 2. – С.304-327. [↑](#footnote-ref-6)