Смирнов, Денис Александрович. Теория и методология имущественного налогообложения : диссертация ... доктора экономических наук : 08.00.10 / Смирнов Денис Александрович; [Место защиты: Финансовая акад. при Правительстве РФ].- Москва, 2010.- 392 с.: ил. РГБ ОД, 71 10-8/246

**Содержание к диссертации**

Введение

**Глава 1. Теоретические предпосылки и генезис налогообложения имущества в налоговых системах зарубежных стран и России**

1.1. Теоретическое представление об имуществе как экономической и правовой категориях. Имущество как объект налогообложения... 20

1.2. Налогообложение в системе инструментов государственного регулирования имущественных отношений 43

1.3. Налогообложение имущества как приоритетное направление экономического регулирования и формирования доходов регионов и муниципальных образований

1.4. Организация налогообложения имущества в зарубежных странах 76

**Глава 2. Методология и практика налогообложения имущества в российской налоговой системе**

2.1. Концепция налогообложения имущества в действующей налоговой системе РФ 100

2.2. Действующая система учета объектов имущественного налогообложения и направления ее совершенствования 117

2.3. Порядок и методы определения налоговой базы для различных видов имущества 142

2.4. Критический анализ действующего механизма налогообложения имущества 165

**Глава 3. Варианты трансформации имущественного налогообложения в России**

3.1. Предпосылки и результаты введения единого налога на недвижимость в российскую налоговую систему 197

3.2. Возможности и последствия введения альтернативных имущественных налогов 214

3.3. Направления совершенствования налогов на имущество физических лиц 224

3.4. Реформирование налогообложения имущества организаций 245

**Глава 4. Построение комплекса моделей налогообложения имущества**

4.1. Концепция построения информационной территориально распределенной системы имущественного налогообложения 256

4.2. Формирование вербальной модели налогообложения имущества 267

4.3. Функциональная модель налогообложения имущества 283

**Глава 5. Архитектура и компоненты информационной территориально распределенной системы имущественного налогообложения**

5.1. Функциональные спецификации организационно-технологической системы учета и оценки имущества для целей налогообложения... 295

5.2. Практические аспекты применения информационной среды объектов имущества при исчислении, уплате налогов на имущество, налоговом администрировании и гибкость такой базы 314

Заключение 329

Список литературы

**Введение к работе**

**і.**

Актуальность темы исследования. Федеративное устройство Российского государства предусматривает хозяйственную самостоятельность и относительную экономическую независимость субъектов Российской Федерации и местных органов власти, что предполагает необходимость формирования собственных источников и методов мобилизации дохода их бюджетов. Основным методом формирования таких доходов являются региональные и местные налоги, поступления от которых в настоящее время в России не являются не только приоритетными, но даже существенными источниками доходов субъектов федерации и муниципалитетов. Учитывая незавершенность реформы местного самоуправления и продолжающуюся модернизацию налогообложения, можно констатировать недостаточно эффективное функционирование налоговой системы российского государства.

Теория и практика большинства промышленно развитых стран показывает, что оптимальным инструментом мобилизации доходов региональных (местных) бюджетов становятся налоги на имущество, которые издавна известны как один из наиболее стабильных видов налогообложения и имеют множество преимуществ по сравнению с другими налоговыми платежами (на доход, прибыль, хозяйственные операции). При этом уникальное сочетание свойств имущества, а также большой регулирующий и фискальный потенциал налогов с этих объектов, позволяет налогам на имущество стать базисом при формировании региональных (местных) бюджетов.

Анализ современного развития российской экономики свидетельствует о недооценке фискальной и регулирующей роли налогов на имущество, показывая низкую эффективность этого вида налогообложения в регулировании экономических отношений в целом и имущественных в частности. Во многом невысокая оценка этих налогов обусловлена меньшим влиянием на налоговую нагрузку организаций и граждан по сравнению с такими налогами, как налог на прибыль организаций, налог на добавленную стоимость или налога на доходы физических лиц, а также региональным (местным) статусом данных налогов, приводящего к усложнению и более длительному порядку при установлении и изменении этих платежей.

Однако базисом проблем в этой сфере является отсутствие системного подхода к рассмотрению налогообложения объектов имущества, и операций с такими объектами. Анализ экономической литературы, мировой и отечественной практики налогообложения указывает на отсутствие

единства в теоретических вопросах: отнесения тех или иных объектов, например земли, к имуществу; раскрытия сущности имущества как объекта налогообложения, его сопоставление с понятием собственности; разграничения дефиниций «налогообложение имущества» и «имущественное налогообложение». В методологии не выработано единого мнения, должны ли результаты налогообложения дифференцироваться для различных категорий собственников (организаций и физических лиц) или для разнонаправленного использования имущества; не раскрыта специфика налогов на имущество по сравнению с другими видами налогообложения; не определен состав платежей, которые можно отнести к имущественному налогообложению.

Действующий в России порядок налогообложения имущества не использует в полной мере специфику этого вида платежей, неоправданно усложняет процедуры его расчета и порядка уплаты, подвергаясь серьезной критике как со стороны ученых-экономистов, так и налогоплательщиков. Практика взимания налогов на имущество характеризуется крайне низкой эффективностью использования их регулирующих и контрольных функций. Об этом, в частности, свидетельствует отсутствие системы классификации налоговых ставок и единых подходов к льготированию по элементам различных налогов на имущество.

Недостатки и недоработки двух важнейших составляющих имущественного налогообложения - учета и оценки — усиливают актуальность решения комплекса проблем этого вида налогообложения. В настоящее время российская оценочная практика выработала ряд методов оценки объектов имущества, однако их применение в налоговой практике ограничено, а действующая методика формирования налоговой базы по налогу на имущество организаций требует кардинальных изменений. Реформирование налоговой системы и применение налогового учета, по сути, привели к ведению двух параллельных обязательных видов учета — бухгалтерского (финансового) и налогового. В результате возникли расхождения методик и результатов этих видов учета по отдельным объектам имущества, а также трудности при выполнении стратегической задачи сближения российской системы учета с международными стандартами бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Еще острее недостатки учета и механизма формирования налоговой базы проявляются при налогообложении имущества физических лиц, что приводит к снижению как фискальных, так и регулирующих функций этого вида налогообложения.

Замена действующих налогов на отдельные объекты имущества новым налогом на недвижимость, предлагаемая многими экономистами, также сопряжена со значительными методологическими и методическими слож-

ностями. Возможность введения этого налога не только вносит серьезные коррективы в состав и структуру региональных и местных налогов и налоговых доходов, но и усиливает неопределенность при планировании поступлений от имущественных налогов и снижает их регулирующее воздействие на плательщиков (яркое подтверждение сложности и недостатков при взимании нового платежа - эксперимент по налогообложению недвижимости, проведенный в Твери и Великом Новгороде). Речь по сути идет о целесообразности объединения нескольких налогов, фискальном, регулирующем и управленческом потенциале единго налога на недвижимость, а также о дополнительных процедурах, которые потребуются для его введения.

Наконец, необходимость обработки и анализа огромного массива данных, образующихся на всех этапах жизненного цикла имущества, требует создания и применения адекватных информационных и технических средств, позволяющих наиболее полно и достоверно отражать сведения о данном объекте, имеющие многоцелевой характер использования. Существующие в настоящее время информационные базы об объектах имущества созданы на разнородных платформах, имеют различное целевое назначение, степень детализации и обновления. Кроме того, информационные базы по объектам имущества охватывают лишь определенные сегменты имущества, отдельная информация в этих базах дублируется или слабо актуализируется. Практика введения земельного налога на местном уровне показала, что вопросы взаимодействия различных государственных служб, координации информационных потоков об объектах налогообложения остаются чрезвычайно актуальными и слабо разработанными.

В связи с вышеизложенным необходимо осуществить формирование информационного пространства, которое обеспечивало бы обобщенное представление всей имеющейся в государственных и негосударственных органах информации об объектах имущества и их владельцах, а также приведения данных из различных информационных ресурсов к единой терминологии, обеспечения их одинаковой интерпретации, четкого сопоставления и своевременного обновления.

**Степень разработанности темы исследования.** Многообразие взглядов на проблемы современной налоговой системы России и перспективы реформирования отдельных налогов, в том числе и на имущество, базируются на исходных методологических позициях, разработанных известнейшими теоретиками-экономистами: А.Вагнером, Ф.Нити, У. Петти, Д. Риккардо, А. Смитом, К. Эебергом. К ним можно отнести и ряд российских ученых, таких как П.П. Гензель, Ф.М. Мичурин, И.Х. Озеров, А.А. Соколов, Н.И. Тургенев, И.И. Янжул.

В настоящее время ведущими отечественными и зарубежными экономистам, внесшим значительный вклад в развитие теории и практики налогообложения, в том числе и в вопросы налогообложения имущества и операций, связанных с ним, относятся С.В Барулин, А.В. Брызгалин, И.В. Горский, Л.И. Гончаренко, А.З. Дадашев, В.Р. Захарьин, В.Г. Князев, В.В. Остапенко, Л.П. Павлова, В.Г. Пансков, А.Б. Паскачев, СП. Пепеляев, В.В. Поколодин, В.М. Пушкарева, М.В Романовский, А.В. Сорокин, Д.Г. Чер-ник, С.Д. Шаталов, X. Шварц, P.M. Бёрд и другие. Важнейшие теоретические и методологические вопросы учета и оценки имущества раскрыты в работах С.В. Грибовского, А.Г. Грязновой, Н.Н. Журавского, П.Н. Нико-нова, Е.С. Озерова, А.П. Ромма, М.А. Федотовой, Д.К. Эккерта и других ученых и практиков.

Отдельные проблемы налогообложения имущества, формирования системы информационного обеспечения процесса налогообложения, а также вопросы необходимости реформирования системы налогов с объектов имущества рассматривались в работах С.Н. Ануфриевой, М.Ю. Березина, В.В. Гусева, И.А. Дрожжиной, Е.Н. Жуковой, А.С. Зарецкой, Л.И. Голубе-вой, Н.В. Калининой, З.Г. Усовой и других.

Признавая научную обоснованность и практическую значимость суще-ствующихподходовкрешению рассмотренных проблем,необходимоотметить недостаточную разработанность вопросов выявления специфики имущества как объекта налогообложения, построения единой методологии налогообложения объектов имущества. Значительная часть работ по рассматриваемой проблематике охватывает лишь правовую сторону вопроса налогообложения имущества, недостаточно уделяя внимание экономическим предпосылкам и теоретическому обоснованию обложения имущества и взаимодействия отдельных налогов на имущество. При рассмотрении вопросов учета, оценки и налогообложения каждый из этих компонентов анализируется вне взаимосвязи с остальными; практически нет работ, посвященных комплексному развитию имущественного налогообложения с включением не только налоговой составляющей (в первую очередь с позиции моделирования последствий корректировок налога), но и вопросов учета и информатизации имущественных отношений. Отдельные работы, значительные с теоретических позиций, не имеют в российских реалиях практической значимости, другие направлены на решение прикладных задач, вне взаимосвязи с другими налоговыми платежами или имуществешшми отношениями в целом.

Научные исследования в области создания и развития информационных баз данных, а также использования моделирования, в том числе математического, при формировании налоговых отношений в определенной степени представлены в работах таких авторов как И.Н. Дрогобыцкий,

Г.В. Росс, A.M. Шифман, СИ. Румянцев, Д.В. Маркус и других. Однако в моделях, описанных в этих работах, не учитывается специфика имущественного налогообложения, а также наличие действующих информационных ресурсов, их особенностей и возможностей.

**Целью исследования** является решение научной проблемы развития теории и методологии налогообложения имущества и разработка методического аппарата и практических рекомендаций по реформированию системы имущественного налогообложения в Российской Федерации.

В рамках сформулированной цели выделены четыре системные задачи, каждая из которых потребовала решения соподчиненных задач.

1. Развитие теоретических взглядов на имущество как объект налогоо  
бложения и место и роль имущественного налогообложения в современ  
ной налоговой системе государства потребовало:

уточнить сущность имущества как объекта налогообложения, его отличительные черты в сравнении с другими объектами налогообложения, а также различия между имущественным налогообложением и налогообложением имущества;

выявить специфику налогов на имущество при реализации основных функций налога, а также показать их роль в государственном регулировании имущественных отношений;

уточнить место и роль налогов на имущество в реализации экономических интересов субъектов федерации и муниципальных образований.

2. Систематизация теоретико-методологических подходов в имуще  
ственном налогообложении и их адаптация к функционирующей налого  
вой системе Российской Федерации обусловили необходимость:

исследовать существующие подходы к налогообложению имущества в зарубежных странах, выявить лежащие в основе этих подходов принципы и механизмы налогообложения, определить тенденции их трансформирования в современных экономических условиях;

раскрыть с позиции системного и эволюционного подходов действующую систему имущественного налогообложения в Российской Федерации, выявить ее недостатки и предложить направления совершенствования регулирующей и фискальной функций этого вида налогообложения;

уточнить подходы к учету и оценке объектов имущества, как важнейшим составляющим механизма налогообложения имущества, и разработать предложения по корректировке этих составляющих.

3. Разработка теоретических положений и практических рекомендаций по  
формированию целостной системы имущественного иалогообложсіия в Рос  
сии, позволяющей обеспечить взаимосвязь налогов на имущество с другими на  
логами и финансовой системой в целом. Для ее решения предусматривалось:

выявить недостатки в методическом аппарате и практике функционирования налогов на имущество в РФ, разработать предложения по их совершенствованию;

рассмотреть альтернативные варианты развития имущественных налогов и определить возможности модификации отдельных элементов действующих налогов на имущество;

сформировать модель имущественного налогообложения, отражающую взаимосвязи внутренних компонентов механизма налогообложения и взаимозависимости имущественных налогов с другими видами налоговых платежей.

4. Создание целостной информационной среды объектов имущества, способной обеспечить решение задачи информационного обеспечения имущественного налогообложения потребовало:

разработать концепцию построения единой информационной среды  
объектов имущества;

сформировать организационно-функциональную модель системы  
имущественного налогообложения и уточнить механизмы информацион  
ного обмена участников налоговых отношений;

определить возможности и направления использования компонентов  
информационной среды при корректировке действующих механизмов на  
логообложения имущества, системы администрирования и контроля в об  
ласти имущественного налогообложения, а также в неналоговых целях.

**Объектом диссертационного исследования** является налоговая составляющая имущественных отношений.

**Предметом исследования** выступают состав и механизмы имущественного налогообложения в России и зарубежных странах.

**Информационная база исследования.** Правовую **и** методическую базу исследования составили действующие и утратившие силу нормативные документы, а также законопроекты в области налогообложения, учета и оценки имущества. В качестве исходной информации для исследования послужили материалы ряда регионов (в частности, материалы по Московской, Самарской и Тамбовской областям), данные о ходе, а также предварительных и итоговых результатах эксперимента по налогообложению недвижимости в городах Великий Новгород и Тверь, отражающие различные варианты имущественного налогообложения. При проведении исследования анализировались материалы монографий, периодических изданий и научных сборников. Кроме того, использовались данные из статистических сборников Российской Федерации, а также материалы ряда зарубежных стран и сведения сети Интернет.

**Теоретической и методологической базой** послужили труды ведущих отечественных и зарубежных исследователей, фундаментальные положения в области экономической теории, учета, оценки и налогообложения, а также работы, посвященные теории управления организационно-экономическими системами, методов экономико-математического моделирования и прогнозирования. Исследование проводилось с учетом программы и проектов реформирования налоговой системы и материалов, обеспечивающих реализацию налоговой политики государства в области имущественных отношений.

Методологической основой проведенного исследования является конкретное приложение теории научного познания к проблемам функционирования имущественного налогообложения в России. Для обобщения зарубежной и российской практики налогообложения имущества, перспектив развития системы имущественного налогообложения применялись методы статистической обработки данных, методы сопоставления, использовались сравнительный анализ и синтез. В процессе исследования вопросов формирования и функционирования модели имущественного налогообложения и единой информационной базы данных был использован эволюционно-системный подход, а также различные методы: абстрактно-логический, сравнительно-исторический, экономико-статистический.

Диссертация выполнена в соответствии с п. 2.3 «Бюджетно-налоговая система и бюджетная политика государства в рыночной экономике» и п. 2.9 «Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования современной российской налоговой системы» (специальность 08.00.10 - Финансы, денежное обращение и кредит) Паспорта специальностей ВАК.

**Научная новизна** исследования состоит в формировании концепции имущественного налогообложения в Российской Федерации, развивающей теоретические и методологические положения в области имущественного налогообложения, в разработке механизмов и взаимосвязей отдельных налогов на объекты имущества, основанных на применении единой информационной среды объектов имущества предназначенной для целей налогообложения. В частности:

расширены теоретические взгляды на имущество как объект налогообложения и компоненты, включаемые в этот объект;

развито представление о сущности и роли налогообложения имущества в системе государственных доходов и инструментах регулирования экономики;

уточнена методология имущественного налогообложения в России, базирующаяся на единстве трех элементов: учете, оценке объектов имуще-

стпа, а также их налогообложении, которое позволяет осуществлять регулирование имущественных отношений на макроуровне;

дана оценка недостатков действующей системы налогообложения имущества и альтернативных вариантов ее реформирования, а также доказана возможность и экономическая целесообразность использования в современных условиях обособленного налогообложения отдельных компонентов имущества;

разработана модель налогообложения имущества, ориентированная на раздельное обложение основных компонентов недвижимости, комплексную информатизацию процессов учета объектов налогообложения, формирования налоговой базы и механизма исчисления и уплаты налогов, учитывающих расходные обязательства субъектов РФ, муниципальных образований, а также платежеспособность собственника имущества;

сформирована концепция построения целостной информационной среды объектов имущества; предложены ее основные параметры и элементы, позволяющие использовать эту среду не только для налоговых отношений, но и в иных имущественных отношениях;

Основные научные результаты, полученные в работе и выносимые на защиту, в соответствии с задачами разделены на 4 группы. В соответствии с **первой** из них:

предложено сущность имущества как объекта обложения имущественными налогами рассматривать как симбиоз экономического и правового понятий «имущество», включая в него отдельные специфические особенности каждого из них. Уточнены критерии, позволяющие отнести имущество к объектам обложения имущественными налогами (долговечность, относительная неизменность качеств со временем, возможность получения дохода как от продажи, так и от владения, необходимость учета, регистрации и постоянного управления объектом);

в контексте налогообложения разделены понятия «имущество» и «собственность», традиционно рассматриваемые как синонимы. Первое понятие раскрывает свойства вещи или блага с точки зрения экономических возможностей существования налоговых отношений (объектно-ориентированный взгляд на вещь), а второе - отражает субъектный срез, определяя общественно-правовые связи и лиц, участвующих в имущественных отношениях, лишь частью которых являются налоговые отношения;

выявлены отличия дефиниции «налогообложение имущества» от понятия «имущественное налогообложение». Последнее подразумевает налоговые отношения не только при владении и пользовании имуществом, т.е. статическую составляющую (что определяет суть термина

«налогообложение имущества»), но и ее динамическую составляющую. При «имущественном налогообложении» имущество - это предмет налога, в то время как объектом может оказаться прибыль (доход), факт проведения операции, наконец, само имущество, которое через право собственности на такие объекты подлежит включению в налоги на имущество. Указанное разделение позволяет рассматривать имущественные отношения в комплексе и сформировать единый подход к налогообложению таких объектов;

проведена систематизация теоретических представлений о земле как объекте налогообложения, доказана ее уникальность и значимость в имущественных отношениях; учитывая многовариантный характер использования земли, выдвинуты и обоснованы критерии, которые необходимо учитывать при расчете налоговой базы. К критериям оценки земли как объекта имущества отнесены местоположение, вид пользования и потенциальный доход от этого использования, в то время как при налогообложении земли как природного ресурса учитываются ее качество (плодородие), результаты трехмерной оценки и фактический доход от использования в качестве природного объекта;

в отличие от традиционных представлений, предложено рассматривать налогообложение имущества не только с позиции максимизации доходов государства и повышения эффективности использования объектов, но и в свете общей системы организации местного самоуправления, позволяя тем самым усилить роль и значение инструментов налогового регулирования этой системы;

выдвинута и аргументирована необходимость формирования новой парадигмы распределения налоговых полномочий, базирующейся на установлении на региональном (местном) уровне не только налоговых ставок и льгот, но и полномочий по корректировке методики формирования налоговой базы и использовании принципа фискальной потребности при дифференциации ставок налогов; экономически обоснованы параметры распределения налоговых поступлений в бюджеты субъекта федерации и муниципального образования, выполнение которых ориентировано на укрепление их доходной базы;

определены приоритетные меры, которые необходимо предпринять для совершенствования механизма анализа и контроля за решениями, осуществляемыми региональными и местными властями в области налоговой политики (в первую очередь при установлении льгот), а также обоснована необходимость расширения оснований и ужесточения мер ответственности за нарушения (просчеты) в этой сфере.

В соответствии со **второй** группой:

выявлены и систематизированы наиболее значимые элементы механизма налогообложения объектов имущества в промышленно развитых странах, обусловившие целесообразность внесения корректив в российскую практику учета, оценки и налогообложения имущества: в частности, использование наряду с глобальной системой налогообложения (где обложению подвергается вся стоимость имущества, вне зависимости от целевого или иного деления) шедулярной системы, при которой различные объекты имущества облагаются по разным схемам и ставкам;

на основе эволюционного анализа земельных и имущественных отношений в российской экономике доказано наличие причинно-следственных связей между уровнем развития этих отношений с методологией и практикой налогообложения имущества; выявлены предпосылки перехода России от первого этапа развития системы имущественного налогообложения (формирование механизмов налогообложения на нормативной основе в условиях становления рыночных принципов в земельных и имущественных отношениях) ко второму этапу (переход к формированию налоговой базы на основе рыночной информации и классических оценочных подходов);

раскрыты недостатки характерного для России подхода при налогообложении имущества с акцентом на обложение собственника и предложено определить приоритетность объекта при установлении налоговой обязанности, что позволит рассматривать в качестве налогоплательщиков не только собственников объектов имущества, но и субъектов, имеющих право постоянного (бессрочного) пользования или пожизненного наследуемого владения на такие объекты, не имеющих оформленных прав пользования, а также долгосрочных пользователей государственного имущества;

в дополнение к налоговому регулированию через плательщиков, а также через тип (вид) объекта имущества выдвинут еще один срез регулирующей составляющей налога на имущество, при котором оценивается и учитывается территориальный (районный, региональный) аспект при налогообложении. Такое регулирование будет способствовать не только более эффективному, приносящему максимальный доход использованию отдельного объекта, но и координировать систему налогообложения с общей системой городской застройки и уровнем социально-культурного и бытового обслуживания населения;

обоснована нецелесообразность отмены налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения; предложено восстановить этот налог, уточнив (исходя из международного опыта и действовавшей ранее российской практики) отдельные его элементы;

скорректирован имеющий место в российской практике подход к организации учета и регистрации объектов имущества, в основу которого положены система двойного учета: объектов налога и прав на них, а также метод сплошного первичного учета земельных участков по территориальному принципу, на которую опирается база объектов недвижимого имущества. Предложены уточнения, которые необходимо внести в порядок учета и регистрации объектов имущества, позволяющие разделить первичную регистрацию и перерегистрацию;

доказана необходимость отмены параллельного бухгалтерского и налогового учета и целесообразность применения единой системы учета объектов имущества при формировании налоговой базы. Выдвинуто положение о необходимости использования двух подходов к определению налоговой базы: расчет по земельным участкам и объектам недвижимого имущества необходимо осуществлять на основе методов массовой оценки с использованием рыночных показателей, а иных объектов основных средств - по «справедливой стоимости» исходя из положений Международного стандарта финансовой отчетности IAS 16 «Основные средства».

На основе третьей группы:

выдвинуты и обоснованы требования к механизму установления ставок налога на имущество: обеспечение роста налоговых обязательств при увеличении стоимости имущества или количества объектов налогообложения; соизмерение суммарной величины налогов на доходы и имуиіество с общим доходом физического лица для установления налоговых льгот; оптимизация соотношения н&чоговых поступлений с потребностями муниципального образования в финансовых средствах;

обоснована замена простой относительной прогрессии в налогах на имущество и пропорционального метода в земельном налоге на сложно-прогрессивный метод налогообложения в этих платежах, при одновременном расширении полномочий по корректировке значений налоговых ставок на региональном (местном) уровне. Предложено установление повышенных коэффициентов к ставкам налога при наличии в собственности двух и более объектов налогообложения;

в отличие от действующего комбинированного принципа установления налоговых льгот на федеральном и региональном (местном) уровне, предложено сохранить на федеральном уровне исключительно субъектный принцип льготирования в налогах на имущество и ввести на региональном (местном) уровне объектно-субъектный принцип предоставления преференций;

выявлены недостатки механизма исчисления налогов на имущество физических лиц и их уплаты на основании налогового уведомления; сфор-

мированы процедуры исчисления и уплаты налога на основе запроса налогоплательщика, включающие дополнительные условия для инициирования расчета налоговыми органами;

обоснована нецелесообразность введения в российскую налоговую систему единого налога на недвижимость, основаниями для которой являются возможность разделения прав па землю и нрав на объекты недвижимого имущества в России, а также более широкие регулирующие возможности раздельной системы налогообложения. Определены возможные элементы налога на недвижимость, применение которых в действующей системе налогообложения имущества окажет позитивное влияние на реализацию основных функций этих налогов;

критический анализ альтернативных вариантов налогообложения имущества позволил доказать нецелесообразность их введения, а также послужил дополнительным аргументом в пользу дифференциации ставок по налогам на имущество в зависимости от субъектов и объектов налога. Сформирована интегрированная классификация объектов недвижимости в зависимости от его типов, исходя из которой ставки налога на имущество следует дифференцировать независимо от собственника объекта налогообложения;

построена структурная модель налога на недвижимое имущество (применимая и для налога на землю), включающая параметры, которые ранее не учитывались в действующих механизмах налогообложения имущества, в частности, существование информационной среды объектов имущества, учет расходных обязательств субъектов РФ и муниципальных образований, а также экономического потенциала плательщика налога;

сформирована система имущественного налогообложения, в основу которой положено уточнение существующих и формирование новых взаимосвязей как между отдельными налогами на объекты имущества, так и с другими налогами (с подоходными и налогами на оборот или операции); обоснована необходимость восстановления принципа сопоставления крупных расходов и доходов налогоплательщика, задекларированный, но не реализованный в первом варианте Налогового кодекса, и определены условия соблюдения этого принципа для имущественных налогов.

В соответствии с **четвертой** группой:

раскрыты недостатки существующей системы информационного  
обмена по объектам имущества, элементы которой не обеспечивают не  
обходимый технологический уровень информационной поддержки субъ  
ектов налоговых отношений; предложена концепция функционирования  
единой информационной среды объектов имущества, реализация которой  
призвана обеспечить: приведение данных из различных информационных

ресурсов к единой терминологии, их одинаковую интерпретацию и точное сопоставление, перенос отдельных информационных ресурсов, созданных на различных платформах и в различных программных средах, в единую зависимую базу данных об объектах имущества, а также создание новых информационных ресурсов;

разработаны элементы информационной территориалыю-  
распределенной системы имущественного налогообложения, являющей  
ся ядром информационной среды объектов имущества: такие, как модуль  
интеграции, объединенная информационная платформа и единая система  
обслуживания запросов; выработан порядок взаимодействия существую  
щих информационных ресурсов в новых условиях;

сформирована организационно-функциональная модель системы  
имущественного налогообложения, центральным звеном которой ста  
новится Служба поддержки и администрирования информационной  
среды, которая будет играть роль администратора системы, а также цен  
трального органа исполнительной власти, уполномоченного формиро  
вать налоговую базу; скорректированы существующие и построены но  
вые взаимосвязи с институциональными участниками имущественных и  
налоговых отношений;

доказана необходимость формирования в рамках Министерства финансов Российской Федерации органа апелляции и установлены его полномочия, основным из которых является предварительное независимое досудебное разбирательство порядка расчета налоговой базы;

определены принципы формирования стоимости объектов имущества для целей налогообложения в условиях функционирования единой информационной среды, к которым следует отнести: распределение полномочий между государственными и негосударственными структурами, сочетание нормативных показателей и рыночных сведений для оценки имущества, оперативность и персональная ответственность за сведения, представленные для оценки; уточнен порядок формирования этой стоимости по отдельным типам имущества;

разработаны предложения по изменению механизма исчисления и уплаты имущественных налогов, предусматривающие использование возможностей информационной территориально-распределенной системы при взаимодействии налогоплательщиков, налоговых органов и сформированной службы поддержки и администрирования;

обоснована универсальность и гибкость модернизируемой информационной среды объектов имущества и выделены направления ее применения для решения широкого круга задач в имущественных отношениях, не связанных с налогообложением.

**Практическая значимость** проведенного исследования заключается в уточнении взглядов на систему имущественного налогообложения через призму ее основных составляющих: учета, оценки и механизма исчисления и уплаты; ориентации положений, выводов и рекомендаций на широкое использование в целях формирования методологии имущественного налогообложения, совершенствования региональной (местной) экономической политики, а также при корректировке отдельных элементов механизмов исчисления и уплаты налогов на имущество. В частности отдельное практическое применение могут иметь:

1. Предложения по корректировке части 1 НК РФ, направленные на устранение диспропорции в распределении полномочий в области налогообложения, и разработанный механизм распределения налогов на имущество между региональным и местным уровнем позволит усилить бюджетный федерализм в российской налоговой системе и обеспечит бюджеты муниципальных образований большим объемом налоговых доходов.
2. Уточнение порядка учета и оформления прав на объекты имущества и корректировка на этой основе субъекта налогообложения, сформулированные в работе, усилят фискальную функцию этих налогов и приведут к росту доходов бюджетов бюджетной системы страны.
3. Коррективы, предложенные в систему льгот и механизм построения ставок налогов на имущество организаций и физических лиц, могут быть использованы федеральными законодательными органами при формировании и уточнении глав Налогового кодекса, регулирующих налогообложение имущества, а также субъектами РФ и муниципальными образованиями при принятии региональных законов и местных нормативно-правовых актов о налогах. Это позволит существенно повысить фискальную и регулирующую значимость имущественных налогов и обеспечит справедливость налогообложения.
4. Предложенный в диссертации вариант отнесения суммы налога на имущество физических лиц на доходы, полученные от него, позитивным образом скажется на распределении налоговой нагрузки и обеспечит принцип равенства налогообложения с организациями, для которых предусмотрено аналогичные условия.
5. Обоснованный в работе переход от исключительно административного способа уплаты налогов с объектов имущества физических лиц на систему электронных запросов обеспечит повышение собираемости налога и усилит его администрирование.
6. Вариант формирования налоговой базы по отдельным объектам имущества на этапе создания единой информационной среды обеспечит сохранение доходов региональных и местных бюджетов на прежнем уровне.
7. Применение двух методов сбора сведений об объектах имущества в целях создания (уточнения) базы данных (декларативный способ и переучет специализированными органами) позволит государственным органам снизить расходы на ее создание и уточнение.
8. Создание информационной среды объектов имущества позволит использовать информацию об имуществе государственным органам и прочим субъектам хозяйствования не только для целей налогообложегтоя, «о и в иных имущественных отношениях.

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Диссертация выполнена в рамках плана НИР ФГОУ ВПО «Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации», проводимых в соответствии с Комплексной темой «Пути развития финансово-экономического сектора России». С 2002 по 2009 тт. отдельные положения, теоретические, методологические и практические результаты исследования обсуждались на семи международных, всероссийских и региональных научных и научно-практических конференциях и заседаниях круглых столов в гг. Москве, Нижнем Новгороде, Орле, Тамбове.

Результаты исследования были использованы при разработке проекта Федерального закона «О реестре и массовой оценке объектов налогообложения местным налогом на недвижимость», при подготовке предложений по изменению налогового законодательства в Краснодарском крае и г. Тамбове. Кроме того, отдельные положения диссертации нашли применение в деятельности Министерства регионального развития РФ, Департамента поддержки и развития малого предпринимательства г. Москвы, а также Тамбовской областной торгово-промышленной палаты, что подтверждено справками о внедрении.

Теоретические и методические разработки диссертации используются ФГОУ ВПО «Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации» в научно-методическом обеспечении и преподавании дисциплин «Теория и история налогообложения», «Налоги и налогообложение», «Налогообложение организаций», «Региональные и местные налоги».

**Публикации.** Основные положения диссертации опубликованы в 32 научных работах общим объемом 57,58 п.л. (авт. объем 57,13 п.л.), в том числе в трех монографиях и 12 статьях в журналах, определенных ВАК РФ для опубликования результатов исследования. Общее количество научных публикаций составило 45 работ общим объемом 62,87 п.л.

**Структура работы.** Диссертационная работа состоит из введения, пяти глав, заключения, списка литературы и приложений. Исследование включает 340 страниц текста, 10 схем и рисунков, 8 таблиц, библиографический список и приложения.

## Налогообложение в системе инструментов государственного регулирования имущественных отношений

Несмотря на то, что прочие (т.е. помимо права собственности) вещные права являются, хотя и неотчуждаемыми, но вторичными имущественными правами по отношению к объекту недвижимого имущества, определение последствий возникновения ограничений по недвижимому имуществу - важный шаг к пониманию другого элемента налога - налогоплательщика и, как следствие, - количества предъявляемых к обладателям этих прав налоговых обязательств. Мировая и отечественная практика показывают, что наличие права собственности в определенных случаях не сопровождается возможностью реализации всего комплекса действий с этим объектом. Наиболее распространенным носителем таких прав является государство, которое, являясь формальным собственником имущества, фактически не осуществляет реализацию прав на него на протяжении длительного периода времени, который сопоставим с жизненным циклом самих объектов.

К вещным правам, которые по своей сути и практической реализации должны приравниваться к праву собственности для налоговых отношений, следует в первую очередь отнести право пожизненного наследуемого владения и право постоянного (бессрочного) пользования. Особенностями этих прав являются обязательная регистрация (по аналогии с правом собственности), неотделимость от объекта имущества, а также долговременность и исключительность в его использовании. Последнее обстоятельство, даже при отсутствии возможности распоряжаться вещными правами (продавать, дарить, менять), позволяет их отнести к основаниям для возникновения налоговых отношений.

Российское гражданское право оперирует еще двумя вещными правами, схожими по своим признакам с правом собственности. Право хозяйственного ведения

имуществом (статья 294 ГК РФ) и право оперативного управления имуществом (ста тья 296 ГК РФ) выделены в особую группу вещных прав, подлежащих включению в отношения по налогообложению имущества, поскольку определяют ограниченный перечень взаимоотношений и лиц, в них участвующих. Речь идет исключительно о государственной собственности, переданной государственным же организациям и учреждениям на указанных основаниях. При этом владение, пользование и распоряжение этим имуществом должно полностью согласовываться с собственником. Однако уравнивание данных организаций с прочими субъектами хозяйствования позволяет рассматривать указанные права аналогично праву собственности.

Последним вещным правом, рассматриваемым в работе, является сервитут. Суть сервитута заключается в праве ограниченного пользования объектом недвижимого имущества, принадлежащим на праве собственности другому лицу. Нормативно-правовые акты большинства западных стран относят сервитут к числу так называемых ограниченных вещных прав, поскольку, во-первых, обременение сервитутом не лишает собственника прав владения, пользования и распоряжения этим имуществом (в отличие, например, от права пожизненного пользования), во-вторых, может и зачастую применяется не ко всему объекту, а лишь к его части.

Сервитуты могут быть определенным образом классифицированы. Традиционно еще со времен римского права, выделялись личные и вещные сервитуты. Личные сервитуты устанавливались в интересах конкретного лица и подразделялись на usufructus (узуфрукт) - право пожизненного пользования чужой вещью с правом извлекать из нее плоды, не повреждая и не изменяя при этом саму вещь, и habitation (абитацио) - право проживать в чужом доме или его части. Что касается вещных сер-витутов, то они устанавливались в интересах неопределенного круга лиц (например, проход через соседний земельный участок, прокладка и эксплуатации инженерных коммуникаций) [143, с. 294-295].

Также сервитуты можно условно разделить на публичные и частные. Публичный сервитут устанавливается законом или иным нормативным правовым актом и характеризует не отдельный конкретный объект имущества, а основания, при которых он возникает (например, свободный доступ к прибрежной полосе, проход или проезд через земельный участок). Кроме того, его установление обусловлено не интересами конкретного собственника, а общественными интересами и отсутствием связи непосредственно с нуждами иных владельцев объектов имущества (прежде всего земельных участков). Частные сервитуты устанавливаются по соглашению сторон в соот ветствии с правилами гражданского законодательства. При этом в контексте налогообложения наиболее важным является вариант установления частных сервитутов не по соглашению сторон, а в силу наступления юридических фактов, указанных в законе. Например, если продается здание или сооружение, расположенное на земельном участке, собственником которого является не продавец, то у покупателя возникает право сервитута на этот земельный участок.

Исходя из вышеизложенного, к сервитутам, которые допустимо включить в налоговые отношения, могут быть отнесены лишь частные, устанавливаемые в силу наступления юридических фактов личные сервитуты, например право пожизненного совместного проживания с собственником имущества. В результате и собственник и владелец сервитута несут обоюдную ответственность в долях, определенных юридическим фактом, регистрирующим органом, а при отсутствии согласия - судом.

Иные варианты сервитута как по причине неопределенности пользователя сервитутом (общественные и вещные), так и из-за сохранения возможности пользоваться объектом имущества не должны участвовать в налоговых отношениях. Одновременно необходимо отметить, что наличие любых ограничений, в том числе и сервитута, позволяет по праву собственности на объект имущества корректировать стоимость этого имущества и длящелей налогообложения, то есть учитывать возможность снижения размера налоговых обязательств при наличии ограничений прав на объект.

Таким образом, к основаниям для возникновения налоговых обязательств наряду с правом собственности могут быть отнесены и отдельные иные вещные права, в частности право пожизненного наследуемого владения земельным участком, право постоянного (бессрочного) пользования, право хозяйственного ведения и право оперативного управления государственным имуществом, а также частные, личные сервитуты.

## Действующая система учета объектов имущественного налогообложения и направления ее совершенствования

На современном этапе развития национальных экономик налоги на имущество существуют в большинстве стран мира, составляя в совокупности от 2 до 4% общих налоговых поступлений на всех уровнях власти. В то же время в начале XXI в. в США их доля составляла около 9-10%, в Австралии - 5 %, в Великобритании - чуть более 8%, в Канаде - свыше 8%, Японии - около 7% [233].

В течение последних десяти лет многие страны, в том числе Канада, Великобритания, Венгрия, Колумбия, Индонезия, осуществили или попытались осуществить реформы налога на имущество. Характер и степень реформирования были различны как по причинам и условиям, в которых реформа проводилась, так и по ее результатам. В некоторых странах реформа налога на имущество была частью всесторонней реформы структуры местных органов власти и финансов, в других - частью реформы всей налоговой системы, в третьих странах реформирование налога на имущество проводилось отдельно, не будучи частью других правительственных инициатив. В качестве основных целей реформирования налогообложения имущества представляется обоснованным выделить три - это: 1) упрощение налоговой системы; 2) увеличение доходов от налогов на имущество; 3) устранение несправедливости в налоговой системе. При этом почти во всех случаях особое внимание было обращено на реформу системы оценки. Учитывая важность всех перечисленных вопросов и для Российской налоговой системы, представляется необходимым выделить характерные черты основных налоговых систем мира, акцентируя внимание не только на промышленно развитых странах, но и на развивающихся, к которым Российская Федерация наиболее близка по уровню своего экономического развития. /

Несмотря на значительные отличия в системах имущественного налогообложения различных стран, представляется возможным объединить отдельные имущественные налоги в несколько групп: 1. единый налог на недвижимость вне зависимости от налогоплательщика; 2. налоги на недвижимое имущество (и на землю) отдельных категорий налогоплательщиков (физических и юридических лиц); 3. налоги на отдельные виды движимого и недвижимого имущества (налоги на специфические виды имущества, налоги с объектов транспорта и иного движимого имущества и т.п.); 4. специфические налоги со сделок с имуществом (в частности, налог на наследование и дарение, налог на прирост капитала, регистрационный налог).

Выбор того или иного варианта налогообложения или их комбинации в большинстве стран определяется особенностями исторического развития и консерватизма этих государств. В регулировании данного вида налогообложения в меньшей степени заметна тенденция к интернационализации, присущая другим областям (например, НДС, налоги на доходы или таможенные пошлины). Так, при снижении ставки налога на прибыль в одной стране, другие страны также испытывают давление принять аналогичные меры с целью привлечения иностранных инвестиций, при снижении НДС и индивидуальных акцизов аналогичная тенденция существует для ограничения покупки товаров в странах с более низкими ставками (в условиях свободного перемещения в едином экономическом пространстве Европейского союза). В свою очередь, повышение имущественных налогов приведет к соответствующему снижению цен на недвижимость и не так существенно повлияет на снижение объемов иностранных инвестиций. Кроме того, в условиях снижения обязательных платежей с прибыли и операций, налоги на имущество более «нейтральны», и их повышение имеет менее негативные последствия.

Это обстоятельство оказывает важнейшее влияние на состав и структуру налогов на имущество, а также на механизм исчисления и порядок уплаты налогов в отдельно взятой стране. Рассмотрим каждый из вариантов более подробно. Единый налог на недвижимость или налог на недвижимость отдельных категорий налогоплательщиков широко применяется во многих странах. Например, в Германии, США и Канаде налоги на недвижимость - значительный источник дохода региональных и основа местных бюджетов. В Японии, Швеции, Голландии налоги на недвижимое имущество также являются важной статьей доходов. Особенностью налога на недвижимость является единство плательщиков налога (как физических, так и юридических лиц) и объектов налогообложения (в первую очередь земли и строений на ней), а также то, что при определении стоимости объектов для целей налогообложения так или иначе используются рыночные сведения. При этом наличие единого налога на недвижимость не означает отсутствие иных налоговых платежей с объектов имущества, а также идентичность ставок и льгот для всех категорий плательщиков.

Для систематизации опыта применения налогов с объектов имущества оптимально выделить ряд общих черт (принципов), которые заложены в основу построения налогов на недвижимость в большинстве государств мира. При этом указанные 9 принципов характерны как в рамках существования единого налога, так и отдельных налогов для различных категорий плательщиков. 1. Налоги на имущество в основном являются местными налогами, поступают в местные бюджеты.

В пункте 1.3 работы уже отмечалось, что налоги на имущество - оптимальные платежи для местных (региональных) бюджетов, что обусловлено необходимостью закрепления определенных налоговых платежей за каждым уровнем государственного управления, возможностью корреляции средств, направляемых на благоустройство территорий, с суммами налогов, а также учетом местных особенностей при регулировании и контроле.

В большинстве государств (за исключением Швеции, Греции, Бельгии и Японии) налоги на недвижимость (налоги на землю или налоги на недвижимое имущество) - основа местных бюджетов. В США, Германии, Австралии, Испании и некоторых других странах налог на недвижимость является главным налоговым источников муниципалитетов. Например, в городе Нью-Йорк налог на недвижимость взимается с владельцев примерно 900 тыс. зданий и сооружений и обеспечивает до 40% собственных доходов бюджета [311, с. 436]. В Канаде единый налог на недвижимое имущество существует в абсолютном большинстве провинций и финансирует в основном обеспечение местных нужд (пожаротушение, уборка мусора и т.п.). Региональный на лог на недвижимость (Imposta Comunale sugli Immobili) в Италии приносит свыше трети доходов от налогов. В Швегцш налог на недвижимость (statlig fastighetsskatt) является общегосударственным и налагается на все виды недвижимости, которая может быть использована для проживания, в коммерческих и производственных целях. Однако в настоящее время ведутся активные дебаты о перенесении этого платежа на местный уровень с одновременным уменьшением его ставок [355].

## Возможности и последствия введения альтернативных имущественных налогов

Для земель сельскохозяйственного назначения кадастровая стоимость фактически является производной величиной от условного рентного дохода, который рассчитывается по двухэтапной методике. Базовым подходом для ее расчета становится доходный, в частности метод капитализации, при котором рассчитывается произведение удельного показателя кадастровой стоимости сельскохозяйственных угодий (рентного дохода) и срока капитализации, равного 33 годам. На первом этапе удельный показатель кадастровой стоимости сельскохозяйственных угодий определяется в границах субъектов Российской Федерации, в то время как на втором — в границах административных районов, землевладений (землепользовании). В расчет самого значения удельного показателя справедливо включены показатели абсолютного и дифференциального рентного дохода, определяемые на основе валовой продукции и затрат, а также учтено влияние трех основных факторов (интегральных характеристик): плодородие почвы (балл бонитета почв), технологические свойства (энергоемкости почв, высота над уровнем моря, рельеф, контурность и др.) и местоположение (удаленность от пунктов реализации сельскохозяйственной продукции и баз снабжения ресурсами).

В результате указанных расчетов и с учетом установленной ставки налога для земель сельскохозяйственного назначения в 0,3% размер изъятия рентного дохода посредством земельного налога составил в 2006 году 10%, что с экономических позиций является достаточно либеральной величиной, учитывая отсутствие налогообложения прибыли сельхозпроизводителей. Однако следует указать на отдельные составляющие расчета, являющиеся спорными и требующие анализа и возможной корректировки.

В первую очередь это относится к установленному на федеральном уровне нормативу рентабельности, который применяется при расчете удельного показателя кадастровой стоимости сельскохозяйственных угодий в границах как субъектов РФ, так и административных районов, землевладений. Данный норматив составляет 7% (то есть при производстве сельскохозяйственной продукции с рентабельностью выше этого норматива происходит возникновение рентного дохода). В условиях, когда уровень инфляции в России за последние 5 лет составлял более 10%, а рентабельность большинства отраслей - свыше 15-18%, установление указанного значения норматива требует дополнительного обоснования и возможного пересмотра в сторону увеличения (как минимум до среднегодового уровня инфляции за последние 3 года). По мнению многих экономистов-аграрников, значение норматива должно составлять около 28-30% [299], но представляется, что установление норматива в указанном диапазоне не только существенно изменит значение кадастровой стоимости (снизит ее более чем в 3,5 раза, следовательно, уменьшит налоговые поступления), но и изменит выкупную стоимость таких объектов, что может привести к увеличению ее выкупа с целью последующего перевода в земли других категорий. Кроме того, нельзя не учитывать отсутствие налоговых платежей по прибыли и большинству имущества у организаций, осуществляющих производство сельскохозяйственной продукции, а также общий уровень рентабельности производства в России.

Не менее спорным вопросом является установление разных дат, по которым рассчитывается оценочная валовая продукция и оценочные затраты. Так, фактическая продуктивность 1 га сельскохозяйственных угодий при расчете удельного показателя в границах административных районов определяется на основании фактической урожайности основных сельскохозяйственных культур и сенокосов за 1971-1999 годы, в то время как фактические затраты на использование 1 га сельскохозяйственных угодий - на основании данных за 1992-1998 годы, а нормативный показатель оценочной продуктивности 1 га посевов основных сельскохозяйственных культур субъекта РФ (в средних ценах реализации) и минимально необходимая рентабельность производства (от оценочных затрат) - на базе данных 1999 года. В условиях изменения структуры сельскохозяйственного производства за последние 10 лет и опережающих темпов роста цен на привлекаемые ресурсы по сравнению с ценами на сельскохозяйственную продукцию, а также исходя из общего экономического смысла следует сопоставить рассматриваемые периоды для определения показателей урожайности и затрат и пересмотреть базовый год для расчета рентабельности производства, приняв за него год предоставления сведений о последней оценке кадастровой стоимости (2006 или 2007 г.).

Определение кадастровой стоимости земель населенных пунктов осуществляется в разрезе 16 видов их функционального использования (предназначенные для размещения домов многоэтажной и индивидуальной жилой застройки, гаражей и ав 155 тостоянок, гостиниц, административных и офисных зданий, объектов образования, науки, здравоохранения и т.д.). В методических указаниях предусмотрено установление пяти подходов к определению кадастровой стоимости земельных участков, в зависимости от видов разрешенного использования земель: — построение статистических моделей расчета кадастровой стоимости земельных участков; — определение кадастровой стоимости земельных участков на основе индивидуальной оценки их рыночной стоимости; — определение кадастровой стоимости земельных участков на основании минимальных или средних удельных показателей кадастровой стоимости других категорий и видов разрешенного использования; — установление величины кадастровой стоимости земельных участков в размере номинала; — определение кадастровой стоимости земельных участков на основе соотношений между видами разрешенного использования земельных участков в составе населенных пунктов численностью от 20 до 50 тысяч жителей.

## Функциональная модель налогообложения имущества

Важно также учитывать, что переход на определение налоговой базы по зданиям и сооружениям на основе рыночных механизмов приведет к снижению их стоимости лишь в ограниченном количестве случаев (специальные промышленные здания и сооружения, не имеющие спроса и т.п.); в большинстве случаев сумма налога за такие объекты вырастет за счет роста ставки, что также позволяет сгладить резкое снижение налоговых поступлений от налога на имущество организаций.

Кроме того, можно предложить субъектам федерации вариант уточнения итоговых ставок в зависимости от вида деятельности. Наиболее перспективным вариантом дифференциации по виду деятельности представляется установление коэффициентов к ставкам налога на имущество, которые должны рассчитываться, исходя из сопоставления среднего уровня рентабельности имущества (фондоотдачи) в отрасли с общей рентабельностью имущества (фондоотдачи) в экономике региона. За субъектами федерации остается право применять или нет указанную дифференциацию и возможность изменять размер ставок, но не выше установленного максимального размера 25-30% от базовых ставок, утвержденных на федеральном уровне.

Преимущества такого расчета заключаются в установлении прямой зависимости между величиной ставки налога на имущество и рентабельностью. Причем в основе дифференциации ставок налога лежит не общая идея эффективности производства конкретной отрасли, а идея эффективности использования имущества. Чем выше отраслевая рентабельность налогооблагаемого имущества, тем выше ставка налога на него. В условиях единой ставки налога на прибыль, без учета рентабельности отраслей, дифференцированная система имущественного налогообложения может способствовать выравниванию налоговой нагрузки в экономике.

При установлении ставок налога на имущество в зависимости от показателей отраслевой рентабельности налогооблагаемого имущества может возникнуть необходимость частого их пересмотра из-за возможных скачков рентабельности в отдельных отраслях. Пересмотр ставок налога на имущество можно осуществлять при существенных для экономики региона изменениях уровня рентабельности, но не нарушая установленных Частью 1 Налогового кодекса РФ сроков и порядка.

Реформа ставок налога позволит усилить регулирующую роль имущественного налогообложения, внеся в глобальную систему налогообложения шгущества (когда налогообложению подвергается вся стоимость имущества вне зависимости от целевого или иного деления) элементы шедулярной системы (где различные объекты имущества облагаются по разным схемам или ставкам).

Более того, смешанный подход к налогообложению объектов имущества позволяет внести существенные изменения в принципы регулирования имущественных отношений, дополнив налоговое регулирование через плательщиков, а также через тип (вид) объекта имущества, еще одним срезом, оценивающим и учитывающим территориальный (районный, региональный, межрегиональный) аспект при налогообложении. Его применение будет способствовать не только более эффективному использованию отдельного объекта (то есть таким образом, чтобы он приносил максимальный доход), но и координироваться с общей системой городской застройки, территориальной спецификой, а также особенностями отрасли экономики - экономики недвижимости.

Выполнение территориального принципа в льготировании наиболее эффективно осуществить в рамках корректировки налоговых полномочий муниципальных образований. Ранее уже говорилось о необходимости восстановления отчислений сумм налога на имущество организаций на местный уровень (в первую очередь через установление части региональной ставки для поступления в местный бюджет по аналогии с налогом на прибыль организаций). В дополнение к этому целесообразно предусмотреть возможность льготирования по региональному налогу на имущество организаций в части сумм, поступающих в местный бюджет, путем установления преференций не на основе субъектно-объектного принципа (например, в отношении имущества образовательного учреждения, использующегося исключительно для образовательных целей), а с учетом территориального принципа. То есть установление указанной выше льготы лишь в отношении недвижимого имущества образовательного учреждения, расположенного в исторической части города, или установление пониженной ставки налога на имущество для торговых помещений, занятых продажей продовольственных товаров в новом микрорайоне. При этом наиболее приемлемым вариантом такой льготы станет установление вычета (определенный процент уменьшения суммы налога, поступающей в бюджет муниципалитета), который будет применяться к имуществу налогоплательщика, используемому на указанные цели в рамках данного му 250 ниципального образования. Это позволит экономическими инструментами на местном уровне (как наиболее информированном) регулировать развитие городской инфраструктуры, а также структуру строительства и направления использования имущества. Аналогичные условия необходимо предусмотреть и в земельном налоге.

Данный шаг потребует серьезных изменений в систему передачи государственной собственности в долгосрочное пользование, с одной стороны ориентируясь на то, что часть суммы поступает в бюджет в виде налоговых платежей, а с другой, -предоставляя возможность использования фактора местоположения при регулировании тарифов арендной платы, которая взимается сверх налога на имущество (земельного налога).

В отношении установления на региональном уровне объектно-субъектного принципа льготирования по налогу на имущество организаций ситуация аналогична транспортному и земельному налогам, где необходимо пересмотреть ряд льгот федерального значения (рассмотренных в п. 2.4. исследования), а также определить условие фактического распространения региональных льгот не менее чем для двух независимых компаний региона.

Думается, перспективно предусмотреть на федеральном уровне возможность установления стимулирующей льготы, направленной на обновление основных производственных фондов, расположенных в регионе (само решение принимается только на региональном уровне). Наиболее ярким примером реализации данного направления является опыт Санкт-Петербурга, где ставка уменьшена в 2 раза в отношении имущества налогоплательщиков, осуществивших, начиная с 1 января 2005 г., на территории Санкт-Петербурга на протяжении любого календарного года вложения в основные средства для производственных целей (для целей собственного производства товаров (работ, услуг)) на сумму не менее 150 млн. руб. в течение трех налоговых периодов [46, ст. 11]. Право на применение пониженной ставки налога на имущество организаций возникает у налогоплательщика, начиная с первого месяца календарного года, следующего за календарным годом, в котором сумма вложений в основные средства составит более 150 млн. рублей, и действует 3 года с возможностью дальнейшей пролонгации при выполнении указанных условий. В случае отчуждения объектов основных средств или их передачи своим филиалам и иным обособленным подразделениям, не имеющим статуса юридического лица и расположенным за пределами территории Санкт-Петербурга, до истечения трех лет с момента возникновения права на получение льготы сумма налога на имущество организаций, не уплаченная в бюджет Санкт-Петербурга в связи с предоставлением льготы по указанным объектам, подлежит внесению в бюджет Санкт-Петербурга в течение трех месяцев со дня отчуждения в полном объеме за все время пользования льготой.

Все вышеуказанные варианты льготирования для субъектов федерации необходимо рекомендовать для использования на федеральном уровне (например, в утвержденных Минфином Методических рекомендациях по установлению налогов на имущество) при установлении закона о налоге на имущество организаций на уровне субъекта федерации, с возможностью корректировки и условий и ставок для льготирования.