Бобошко, Наталья Михайловна. Методология оценки и контроля в системе имущественного налогообложения : диссертация ... доктора экономических наук : 08.00.10, 08.00.12 / Бобошко Наталья Михайловна; [Место защиты: Мар. гос. техн. ун-т].- Йошкар-Ола, 2011.- 344 с.: ил. РГБ ОД, 71 12-8/86

**Содержание к диссертации**

Введение

**1. Теоретические основы имущественных отношений и имущественного налогообложения 16**

1.1. Генезис теории имущественного налогообложения 16

1.2. Принципы имущественного налогообложения и их реализация в системе имущественных отношений 34

1.3. Государственное регулирование имущественного налогообложения 47

**2. Налоговая политика и ее реализация в области имущественного налогообложения 63**

2.1. Приоритеты налоговой политики в области имущественного налогообложения 63

2.2. Принципы и критерии формирования налоговых баз по имущественным налогам 81

2.2.1. Методические особенности формирования налоговой базы по налогу на имущество юридических и физических лиц 81

2.2.2. Механизм налогообложения и налоговая база земельного налога 107

2.3. Взаимосвязь ресурсного и имущественного налогообложения 117

**3. Налоговое ценообразование и его использование для рыночной оценки налоговых баз по имущественным налогам 135**

3.1. Категория "налоговая цена", ее содержание и факторы, определяющие ее применение в системе налоговых имущественных отношений 135

3.2. Методический инструментарий оценки объектов имущественного налогообложения (налоговых баз) 168

4. Учетно-аналитическое обеспечение оценки налоговых баз имущественных налогов 192

4.1. Система учетно-аналитической информации налогоплательщика, обеспечивающая надежную оценку налоговых баз имущественных налогов 192

4.2. Бухгалтерская и налоговая отчетность налогоплательщиков и ее использование для контроля исчисления имущественных налогов 217

**5. Налоговый контроль и администрирование имущественного налогообложения 232**

5.1. Методы и формы налогового контроля, их развитие в системе администрирования имущественного налогообложения 232

5.2. Мониторинг имущественного налогового потенциала 248

Заключение 263

Литература

**Введение к работе**

Актуальность темы исследования. Государственная политика в области имущественного налогообложения нацелена на повышение роли имущественных налогов в формировании доходной части региональных и местных бюджетов. В 2010 году в консолидированный бюджет Российской Федерации поступило 628,3 млрд. рублей платежей по имущественным налогам, однако Федеральная налоговая служба отмечает, что доля имущественных налогов в доходах консолидированного бюджета Российской Федерации, администрируемых ФНС РФ, остается крайне низкой.

Для развития налоговой базы по имущественным налогам требуется теоретически обоснованное и методологически развитое обеспечение налогового администрирования имущественного налогообложения. В этой части уже решается ряд мер, связанных с: повышением качества межведомственного обмена сведениями, используемыми для исчисления имущественных налогов; повышением качества работы налоговых органов с налогоплательщиками; развитием методологии администрирования.

На практике Российские налоговые органы до настоящего времени сталкиваются с проблемами: высоких затрат на администрирование имущественных налогов, которые часто превышают размер поступлений от налогов; множественностью информационных ресурсов ФНС России, содержащих сведения об объектах имущества и налогоплательщиках и несогласованностью данных, содержащихся в этих информационных ресурсах. Отдельной проблемой является методология оценки, выбор инструментария, который наиболее эффективным образом позволил бы определить стоимость налоговой базы отдельных видов налогооблагаемого имущества. Законодательные нормы и правила в этой части не содержит достаточно четко регламентированных и развитых положений, что создает определенные трудности у налогоплательщиков для учета и оценки налоговых баз.

Включение в состав имущественных налогов - земельного, транспортного налогов, налога на имущество организаций и физических лиц требует эффективного взаимодействия налоговых органов с Росреестром, органами технической инвентаризации, органами регистрации транспортных средств и организациями, относящими граждан к льготным категориям. Это взаимодействие должно быть налажено не только в сфере обмена информацией, как это принято в действующей практике налогового администрирования, но и в части формирования методического обеспечения учета, оценки имущества, стоимость которого является налоговой базой.

Проблема использования рыночных методов оценки в налоговом ценообразовании является особенно дискутируемым вопросом. Специалисты решение этой проблемы связывают с государственным реестром и регистрацией имущества для целей налогообложения, с определенным субъективизмом при использовании экспертных оценок, с отсутствием методического обеспечения контроля за налоговым ценообразованием со стороны налоговых администраций и др. Для достоверной оценки имущества налогоплательщиков требуется научно обоснованный механизм анализа и система учетно- аналитической информации, на основе которой при помощи определенного инструментария можно эту оценку осуществить. Эффективность такого механизма зависит от доступности и полезности для целей оценки информации об объекте оценки. Использование информации в настоящее время, которую самостоятельно собирает оценщик, либо получает по запросу от собственника имущества, не всегда позволяет сделать объективную оценку. Формирование налоговых цен должно быть основано на данных системы бухгалтерского учета и отчетности об объектах имущества, подлежащего налогообложению. Для формирования налоговых цен на основе рыночных цен требует уточнения механизм использования рыночных цен на основе международных стандартов финансовой отчетности, которые предъявляют соответствующие требования к отражению объектов учета в составе форм отчетности.

Требуют более глубокого изучение кризисные явления в финансово- экономическом секторе, оказывающие негативное воздействие на возведение объектов недвижимости, их оценку. Отдельной проблемой является методология оценки имущественных комплексов организаций - налогоплательщиков, которые все еще формируются на основе информации служб технической инвентаризации.

Степень изученности проблемы. Определенные направления и аспекты имущественного налогообложения рассматривались на протяжении многих исторических периодов становления и развития налоговой системы и налогового администрирования не только в нашей стране, но и за рубежом. Политическая подоплека трудов видных ученых и практиков часто формировала конкретные направления их научных и методических изысканий.

Обоснование природы налогообложения, его фискального характера и проводимых налоговых реформ, можно встретить в известных классических трудах: У.Петти "Трактат о налогах и сборах" (1664), Ф.Кенэ "Экономическая таблица" (1758), А.Смита "Исследование о природе и причинах богатства народов" (1776), Д.Рикардо "Теории ценности, поземельной ренты, заработной платы, прибыли и внешней торговли, а также теории налогов" (1817), Н.И.Тургенева "Опыт теории налогов" (1818), Дж. Кейнса "Общая теория занятости, процента и денег" (1936)и других.

Общие принципы налогообложения рассматривали Ж.Ж.Руссо, Ж.Сисмонди, Дж.Милль, А.Вагнер, Э.Селигмен, а также А.А.Соколов, А.А.Исаев, И.Х.Озеров, И.И.Янжул, С.Ю.Витте, А.В.Аронов, А.В.Брызгалин, Л.И.Гончаренко, А.З.Дадашев, В.А.Кашин, О.А.Миронова, М.В.Мишустин, Л.П.Павлова, В.Г.Пансков, А.И.Пономарев, Д.А.Смирнов, Ф.Ф.Ханафеев, Д.Г.Черник, Т.Ф.Юткина и многие другие. Изучение принципов, обоснование их классификационных особенностей, способствует правильному пониманию сущности имущественного налогообложения, поэтому указанные работы приняты в основу нашего исследования.

Значительный вклад внесен российскими учеными в отдельные вопросы налогообложения имущества, формирование информационного обеспечения налогообложения. Известны в этой части работы С.Н.Ануфриевой, В.В.Гусева, Л.И.Голубевой, Н.В.Калининой и других. Однако, не все положения отличаются системностью, достичь желаемого результата с их использованием на практике имущественного налогообложения все еще сложно. Кроме того, требует, на наш взгляд, уточнения понятийный аппарат, используемый в системе имущественного налогообложения.

Признавая сделанный вклад отечественными и зарубежными учеными, научную обоснованность и практическую значимость их подходов к проблемам имущественного налогообложения, необходимо отметить недостаточную разработанность методологии оценки и вопросов контроля в системе имущественного налогообложения. Для такого исследования требуется рабочая гипотеза.

Рабочая гипотеза. В качестве гипотезы выдвинут комплекс вопросов, решение которых необходимо для реализации стратегии имущественного налогообложения в России. В этот комплекс вопросов, по мнению автора, входит: отсутствие целостной концепции оценки налоговой базы имущественных налогов, нерешенность политики налогового ценообразования, использования рыночных механизмов для проведения оценки отдельных объектов налогооблагаемого имущества. Все еще недостаточным является контроль объектов, которые должны быть объектами налога на имущество, но таковыми не являются в связи с неэффективным использованием государственного кадастра недвижимости, а также отсутствием понятной для юридических и физических лиц методологии определения кадастровой стоимости земли, объектов имущества.

Актуальность и отсутствие комплексного подхода к решению перечисленных проблем, недостаточная их изученность предопределили выбор темы исследования, постановку его цели и задач.

Цель и задачи исследования. Цель исследования заключается в обосновании и решении важной проблемы комплексного развития теоретических, методологических и организационных вопросов оценки и контроля, осуществляемого в системе имущественного налогообложения, а также разработки рекомендаций по реализации методов учета и оценки объектов имущества налогоплательщиками.

В соответствии с поставленной целью научного исследования выделены пять системных задач, каждая из которых требует решения блоков соподчиненных задач:

Первая системная задача - развить концепцию имущественного налогообложения на основе генезиса теорий и принципов налогообложения в системе государственного регулирования имущественных отношений:

исследовать научные подходы к различным концепциям имущества как объекта налогообложения, выявить специфику имущественного налогообложения в современной налоговой системе;

уточнить содержание и дополнить систему принципов имущественного налогообложения, выявить условия для их наиболее эффективной реализации;

провести сравнительный анализ моделей государственного регулирования имущественного налогообложения для определения концептуальных направлений его персептивного развития;

Вторая системная задача - систематизировать направления налоговой политики в области имущественного налогообложения для выделения приоритетов оценки объектов имущества для целей налогообложения:

проанализировать развитие существующих положений налоговой политики в области имущественного налогообложения и сформулировать направления их дальнейшего развития;

определить критерии и механизм формирования налоговых баз по имущественным налогам на основе развития информационного обеспечения налогов на имущество юридических и физических лиц, земельного налога;

разработать методические подходы к обложению налогом на добычу полезных ископаемых в разрезе основных составляющих добываемых ресурсов; обосновать взаимосвязь ресурсного и имущественного налогообложения;

Третья системная задача - разработать концепцию налогового ценообразования, основанную на использовании рыночных методов оценки:

уточнить содержание категории налоговая цена, определить факторы ее составляющие, и определить условия применения налоговой цены в системе имущественных отношений;

систематизировать и развить методический инструментарий оценки объектов имущественного налогообложения;

Четвертая системная задача - разработать систему учетно- аналитического обеспечения оценки налоговых баз для уточнения методики исчисления имущественных налогов:

сформировать систему учетно-аналитической информации налогоплательщика, выделить критерии ее систематизации для надежной оценки налоговой базы налога на имущество организаций;

разработать методику оценки объектов имущества на основе данных учета, бухгалтерской и налоговой отчетности;

Пятая системная задача - разработать концепцию налогового контроля имущественного налогообложения в системе налогового администрирования:

построить организационно-функциональную модель имущественного налогообложения для организации контроля объектов имущества в системе взаимоотношений участников имущественных отношений;

разработать направления развития комплексной системы контроля имущественных налогов, администрируемых налоговыми органами.

Область исследования. Диссертационная работа выполнена в рамках обозначенных в паспорте специальностей ВАК 08.00.10 - Финансы, денежное обращение и кредит и 08.00.12 - "Бухгалтерский учет, статистика".

Предмет и объект исследования. Предметом исследования явились теоретические, методические и организационные вопросы оценки объектов имущества, контролируемых налоговыми органами с целью налогообложения.

Объектом исследования является: методический инструментарий оценки объектов имущества; система имущественных налогов и механизм налогообложения; реализация имущественных отношений, в которых необходимо применение инструментов рыночной оценки.

Теоретическая и методологическая основа исследования. Основой исследования послужили труды российских и зарубежных ученых в области экономической теории, финансов, налогообложения, учета, контроля и оценки, позволяющие в результате систематизации идей определить направления развития методологии оценки и контроля в современном развитии имущественного налогообложения системе налогового потенциала в условиях происходящих реформ и процессов глобализации.

Основой проведенного исследования явились материалы и программы реформирования налоговой системы и управления налоговыми отношениями, законодательно-нормативные документы, обеспечивающие реализацию налоговой политики государства в области имущественного налогообложения.

В процессе исследования методологических особенностей оценки объектов имущества использовались статистические данные и материалы региональных налоговых органов, планы и прогнозы формирования бюджетов за счет поступлений налогов на имущество организаций, налогов на имущество физических лиц, земельных налогов, транспортных налогов и ресурсных платежей; данные налоговых органов по учету и контролю налогоплательщиков.

Методологический аппарат исследования основан на теории научного познания, системном подходе к рассматриваемым проблемам, изучении их во взаимосвязи и развитии. В зависимости от характера разрабатываемых задач использовались методы сравнения и обобщения теоретических и практических материалов, сводки и группировки, индексный метод, метод финансовых коэффициентов и другие методы анализа и статистики.

Научная новизна исследования заключается в развитии нового научного направления - методологии оценки и контроля имущественного налогообложения, а также разработке комплекса теоретических и методических вопросов информационного обеспечения механизма оценки объектов имущества и организации контроля имущественных налогов в условиях государственного и рыночного регулирования налоговых отношений.

В работе получены и выносятся на защиту следующие научные результаты:

по специальности 08.00.10 - "Финансы, денежное обращение и кредит":

на основе исследования научных подходов к различным концепциям имущества как объекта налогообложения, выявлена специфика имущественного налогообложения в современной налоговой системе;

уточнено содержание и дополнена система принципов имущественного налогообложения, выявлены условия для их наиболее эффективной реализации;

определены концептуальные направления развития имущественного налогообложения на основе обоснования и сравнительного анализа моделей их государственного и рыночного регулирования;

даны рекомендации по развитию существующих положений налоговой политики в области имущественного налогообложения и сформулированы задачи их дальнейшего развития;

определены критерии и уточнен механизм формирования налоговых баз по имущественным налогам на основе развития информационного обеспечения налогов на имущество юридических и физических лиц, земельного налога;

разработаны методические подходы к обложению налогом на добычу полезных ископаемых в разрезе основных составляющих добываемых ресурсов; обоснована взаимосвязь ресурсного и имущественного налогообложения;

уточнено содержание категории "налоговая цена", определены ее составляющие, и охарактеризованы условия применения налоговой цены в системе имущественных отношений;

систематизирован методический инструментарий оценки объектов имущественного налогообложения, даны предложения по его развитию и использованию налоговыми органами и налогоплательщиками;

построена организационно-функциональная модель имущественного налогообложения для контроля объектов имущества в системе взаимоотношений участников имущественных отношений;

разработаны направления развития комплексной системы контроля имущественных налогов, администрируемых налоговыми органами.

по специальности 08.00.12 - "Бухгалтерский учет, статистика":

обосновано содержание системы учетно-аналитической информации налогоплательщика, выделены критерии ее систематизации для надежной оценки налоговой базы налога на имущество организаций;

разработана комплексная методика оценки объектов имущества на основе данных учета, бухгалтерской и налоговой отчетности.

Практическая значимость полученных результатов проведенного исследования определяется возможностью их широкого применения для дальнейшего развития систем, методов оценки и организации контроля, осуществляемых в системе налоговых отношений.

Практические разработки, содержащиеся в диссертации, могут быть использованы в практике деятельности организаций разных отраслей экономики для повышения эффективности управленческих решений, направленных на развитие материально-технической и имущественной базы, на эффективность налоговой политики в качестве одной из стратегических составляющих экономического развития налогоплательщиков и государства.

Отдельное практическое применение могут иметь:

уточнение порядка учета объектов имущества у налогоплательщика и в налоговых органах;

предложения по формированию налоговой базы по отдельным объектам имущества;

методические рекомендации по применению отдельных методов оценки объектов имущества.

Апробация и внедрение результатов исследования. Диссертация выполнена в рамках Комплексной программы экономического развития Республики Марий Эл. С 2002 по 2010 год ряд положений по результатам теоретических исследований и методические разработки обсуждались на международных, всероссийских и региональных научных и научно-практических конференциях в г. Москве, г. Екатеринбурге, г. Йошкар-Оле.

Теоретические и методические разработки диссертации используются в вузах г. Москвы для учебно-методического обеспечения дисциплин по налогообложению, учету и контролю.

Публикация результатов исследования. По теме диссертационного исследования опубликовано 31 работа авторским объемом 56,85 п.л., из них 2 монографии, 12 статей в изданиях, рекомендованных ВАК для публикации основных научных результатов диссертаций на соискание ученой степени доктора наук.

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, пяти глав, заключения, библиографии, иллюстрирована таблицами, рисунками и приложениями, имеет следующее содержание:

## Принципы имущественного налогообложения и их реализация в системе имущественных отношений

Для изучения сущности имущественных налогов и исследования проблем управления ими обратимся к генезису экономических и налоговых теорий, объясняющих сущность и принципы категорий "имущество", "налог на имущество". Понимая под имуществом совокупность материальных ценностей и вещей, находящихся в собственности физического или юридического лица, следует исходить из ряда ключевых позиций: - количество объектов, входящих в состав имущества, зависит от формы собственности, к которой относится данное имущество; - имуществом следует признавать не только ценности и вещи, но и совокупность имущественных прав на получение вещей или иного имущественного удовлетворения со стороны других лиц; - законодательно установленные правила об ответственности предприятий по своим обязательствам определяют объем этой ответственности в пределах закрепленного за ними имущества, на которое в соответствии с законом может быть возложено взыскание; - понимание имущества связано с универсальным правопреемством: переходом к другому лицу актива и пассива — прав и обязанностей, которое возникает при наследовании и прекращении юридических лиц в результате их реорганизации [24, с. 242].

В классической экономической теории рассмотрению категории имущества предшествует исследование понятий "товар", "стоимость товара". "Слово "стоимость", - замечает Адам Смит, - имеет два различных значения: иногда оно обозначает полезность какого-нибудь предмета, а иногда возможность приобретения других предметов, которую дает обладание данным предметом. Первую можно назвать потребительной стоимостью, вторую -меновой стоимостью. ... Товары, обладающие полезностью, черпают свою меновую стоимость из двух источников: своей редкости и количества труда, требующего для их производства" [262, с. 87]. Таким образом, А.Смит определил источник меновой стоимости, суть которого выражается в том, что все предметы, которыми обладает их собственник, т.е. имущество, должны быть изначально созданы, или произведены.

Собственность людей и предприятий является объектами налогообложения. Среди объектов обложения Давид Риккардо выделял ренту, десятину, земельный налог и налоги на дома, которые стали отправным моментом для обоснования современных имущественных налогов.

"Налог на ренту оказывает влияет только на ренту; он всецело падает на землевладельцев и не может быть переложен на какой-нибудь класс потребителей. Повысить ренту землевладелец не может, потому что разность между продуктом, получаемым с наименее производительной земли, находящейся в обработке, и продуктам, получаемым с земли всякого другого разряда, остается прежней. ... Налог на ренту, как она обычно устанавливается, уменьшил бы стимул к обработке земли, потому что был бы налогом на прибыль землевладельца. ... Термином "земельная рента" обыкновенно называют всю сумму стоимости уплачиваемую фермером землевладельцу, тогда как только часть ее является, строго говоря, рентой. ... Рента есть сумма, уплачиваемая землевладельцу за пользование землей, и только землей" [235, с. 183-183]. Совершенно очевидна позиция Д.Рикардо, объясняющая, что налог на действительную земельную ренту падает целиком на землевладельца, а налог на вознаграждение, которое землевладелец получает за пользование его капиталом, затраченным на ферму, падает в развивающейся стране на потребителя сырьевых материалов. Этой позицией сделана попытка разгра 18 ничить плату за пользование имуществом с налогами на вознаграждение землевладельца. Если бы рента изначально была обложена налогом, то налог падал бы на потребителя, изменив свою сущностную характеристику. Подобно налогом на ренту Д.Рикардо рассматривает десятину, под которой понимается налог на валовой продукт земли. Этот налог всецело падает на потребителя, подобно налогам на сырье и материалы. "Десятиной облагается как самая лучшая, так и самая худшая земля, притом строго пропорционально количеству даваемого землей продукта. Следовательно, десятина — налог равномерный" [235, с. 185].

"Земельный налог, пропорционально ренте земли и изменяющейся с каждым изменением ренты, есть в действительности налог на ренту. Так как такой налог не коснется ни земли, которая не дает ренты, ни продукта с капитала, который прилагается к земле в расчете только на прибыль и никогда не приносит ренты, то он нисколько не повлияет на цены сырых материалов, а всецело падает на землевладельцев. Такой налог ничем не отличается от налога на ренту. Но если земельным налогом будет обложена вся возделываемая земля, то, как бы он ни был умерен, он будет налогом на продукт и поэтому повысит цену продукта" [235, с. 188]. Развивая данную концепцию о земельном налоге Давид Рикардо ссылается на определенные противоречия земельного налога, которые не отвечают четырем общим правилам Адама Смита: "I. Подданные государства должны, по возможности, соответственно своей способности и силам участвовать в содержании правительства, т.е. соответственно доходу, каким они пользуются под покровительством и защитой государства...

## Методические особенности формирования налоговой базы по налогу на имущество юридических и физических лиц

Особенностью кадастровой оценки земли является то, что она проводится с учетом данных земельного, градостроительного, лесного, водного и других кадастров.

Поскольку налогоплательщиками земельного налога признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками, которые в свою очередь признаются объектами налогообложения на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения, то налоговое законодательство обязано предусматривать массу особенностей формирования налоговой базы и методов администрирования налогоплательщиков. Поэтому переход на единое налогообложение недвижимости должен быть реализован с учетом включения для целей налогообложения не только зданий, строений, сооружений, жилых домов, но и земельных участков, на которых они построены.

Земельный участок является сложным объектом, обладающим характеристиками, отличающими его от других объектов имущества. Приобретение прав на земельный участок требует его государственной регистрации, процесс которой включает: - проведение межевых работ и подготовку межевого дела для постановки земельного участка на кадастровый учет; - постановку земельного участка на кадастровый учет; - прохождение государственной регистрации прав на земельный участок. Законодательством предусматривает вариативность налогообложения земельным налогом при общей и долевой собственности, у юридических и физических лиц.

Процесс кадастровой регистрации, земельных участков, признаваемых налогооблагаемыми осуществляется в соответствии с положениями Федерального закона, "О государственной регистрации прав на недвижимое, имущество и сделок с ним" (№: 122-ФЗ), результатом завершения (процесса является; запись-в Едином государственном реестре- прав (ЕЕРП). Надо отметить особенность данного процесса, заключающуюся в длительности; работ по межеванию участков и оформлению документов, необходимых для постановки земельного участка на кадастровый учет. Длительность может являться фактором, влияющим на точность определения как рыночной, так и кадастровой стоимости.

Применение разных методов определения рыночной стоимости земельных участков тоже может дать разные результаты. В таблице .11 приведены основные подходы, применяемые к оценке земельных участков.

1. Сравнительный подход используется в условиях развитого рынка купли-продажи земельный участков. К данному подходу относят три метода определения стоимости: - метод сравнения продаж; Основан на выделении однотипных (аналоговых) объектов продажи, выявление расхождений и корректировки цены земельного участка исходя из расхождений.РСзу ЦП КЦ, где: РСзу рыночная стоимость приобретаемого земельного участка;ЦП І—цена продажи і-го аналогового земельного участка; КЦі - корректировка цены продажи і-го аналогового земельного участка, связанные с выявленными расхождениями в характеристиках участков. Последовательность внесения корректировок определяется элементами сравнения в; отношении состава прав собственности, условий оплаты сделки, временем и условиями продажи: Используются денежные и процентные корректировки.

- метод выделения; Заключается в поэтапном определении рыночной стоимости:1 - определяется рыночная стоимость аналоговых земельных участков с улучшениями;2 - рассчитывается стоимость воспроизводства, (илизамещения) зданий, сооружений, прочих улучшений,расположенных на аналоговых земельных участках;3 - определяется рыночная стоимость аналоговых земельных участков путем вычитания из значений, определяемых на первом этапе, величины замещения,определяемой по тем же объектам на втором этапе.

- метод распределения. Заключается в определение пропорций стоимости земельного участка и стоимости улучшений. Предполагает:- нахождение рыночной стоимости аналогичных земельных участков с улучшениями;- определение доли стоимости каждого аналоговогоучастка в цене единого объекта недвижимости;- нахождение среднего значения долей стоимости земельных участков и умножение его на рыночную стоимость оцениваемого земельного участка с улучшениями;

2. Доходный подход Основан на применении сложных расчетов по определению потенциальной величины дохода от оцениваемого участка. В основе расчета будущих доходов лежит показатель капитализации годового дохода. Для расчета применяются методы:- метод капитализации дохода (земельной ренты);- метод остатка;- метод предполагаемого использования;

3. Затратный подход Заключается в определении стоимости земельных участков исходя из минимально необходимого объема затрат для его воссоздания. В рамках подхода могут использоваться два метода:- метод остатка;- метод выделения.

Перечень подходов и методов определения рыночной стоимости зе мельных участков, приведенный в таблице, не является закрытым. Их можно интерпретировать в зависимости от условий проводимой оценки земельных участков, методы можно комбинировать, расширяя тем самым методическую основу расчетов.

Следует заметить, что определение налоговой базы земельного налога исходя из рыночных цен, связано с риском возникновения социальной напряженности, который связан с ростом диспропорции между средними доходами граждан и рыночной стоимостью земельных участков.

Налог на землю, уплачиваемый организациями требует также определения кадастровой стоимости участков на начало налогового периода. Налогоплательщики отражают эту стоимость в учете и в отчетности. Земля, принадлежащая организации, как объект учета, подвержена изменению стоимости, переоценке. Чаще всего изменение стоимости земельных участков связаны с ее утратой по разным причинам: в связи с истощением почв, размещением объектов промышленного назначения вблизи участков и др. Риск утраты стоимости земельных участков требует проведения мер, которые позволили бы снизить убытки, связанные с исчислением налога на измененную стоимость участков.

В этой связи организациям необходимо, по нашему мнению, создание резерва по обесценению стоимости земельных участков. Причем создание и использование резерва должно касаться только эксплуатируемых участков. Направлениями расхода резерва должны быть определены два: - на возмещение сумм уценки земельных участков; - на возмещение убытков по земельным участкам, утративших свою стоимость в процессе эксплуатации.

Имущественное налогообложение, на наш взгляд, нельзя разделять с ресурсными платежами, уплачиваемыми организациями по результатам использования ресурсов и получения экономических выгод. Эта позиция сближает имущественные и ресурсные налоги и платежи по ряду признаков, главным из которых является государственное и налоговое регулирование, основанное на применении принципов оценки налоговых баз.

Рассматривая отечественную и зарубежную экономическую литературу с характеристикой подходов к оценке имущества, признаваемого налогооблагаемым и приносящим доход, следует сделать акцент на традиционно выделяемых принципах оценки недвижимости: 1 группа - принципы, основанные на представлениях пользователей; 2 группа - принципы, связанные с землей, зданиями и сооружениями; 3 группа - принципы, связанные с рыночной средой; 4 группа - принципы наилучшего и наиболее эффективного использования.

Первые три группы принципов были охарактеризованы нами в первой главе диссертации (см. рис. 6), поэтому раскрывать их содержание мы не будем. Четвертая группа принципов, на наш взгляд наиболее интересна, поскольку применение принципов этой группы имеет более широкий диапазон, выходит за рамки имущественного налогообложения (рис. 16).

## Методический инструментарий оценки объектов имущественного налогообложения (налоговых баз)

Особого внимания заслуживает инструментарий оценки приемлемой для специализированных организаций оценщиков и независимых экспертов по оценке. Их услуги тоже могут быть приняты для проведения оценки в целях налогообложения. Поскольку такого рода организации и специалисты в большей степени ориентированы на международный опыт и международные стандарты оценки, то есть вероятность, что экспертная оценка в большей степени будет соответствовать рыночной, чем оценка тех же объектов, определенная.для целей налогообложения в соответствии с налоговым законодательством.

Методику оценки объектов для целей имущественного налогообложения можно разделить на этапы: 1 этап - определение цели оценки и выбор методики (либо разработка методики). Особую роль приобретает рыночная оценка, трактуемая в международных стандартах финансовой отчетности как справедливая стоимость, определяемая в условиях получения полной информации и при наличии активных рынков обмена объектами. Методики определения справедливой стоимости могут быть приняты в качестве инструмента оценки в отдельных случаях, например, при покупке предприятий и определении гудвилла, стоимость которого существенно отразится на среднегодовой стоимости имущества, определяемой в качестве базы по налогу на имущество. 175 2 этап — составление плана проведения оценки и заключение договора с оценщиком. Для составления плана важно определить нужные источники информации, суммарные затраты и условия проведения оценки. 3 этап — сбор, обработка и анализ информации об объекте. Необходимо использовать: сведения из правоустанавливающих документов; сведения об обременении оценки объекта правами других лиц; данные бухгалтерского отчета и отчетности; информация о технических и эксплуатационных характеристиках объекта. Кроме того, необходима информация анализа рынка, к которому можно отнести объект оценки, конъюнктуры, тенденций, выбор аналогов объекта оценки и др. 4 этап - анализ более эффективного использования объекта, позволяющий определить наивысший уровень стоимости объекта. 5 этап - определение оценочной стоимости объекта недвижимости. На последнем этапе для расчета оценочной стоимости объекта можно принять какой-либо один из известных подходов, характеристика которых приведена ниже.

Метод сопоставления цен реализации. Суть метода состоит в сравнении идентичных (при их отсутствии - однородных) объектов. При определении рыночных цен учитывается информация о заключенных на момент реализации объекта сделках с идентичными (однородными) объектами в сопоставимых условиях. Этот метод является основным для налоговых органов. Если на соответствующем рынке нет сделок по идентичным или однородным объектам, то используется метод цены последующей реализации.

Метод цены последующей реализации. Рыночная цена определяется как разность цены, по которой идентичные (однородные) объекты в дальнейшем реализованы их покупателям при последующей перепродаже, и обычных в подобных случаях затрат, понесенных этими покупателями при перепродаже, а также обычной для данной сферы деятельности прибыли покупателя. Применение метода последующей реализации вызывает большие трудности, поскольку не установлена методика исчисления обычных затрат и обычной прибыли покупателя при последующей перепродаже товаров. При невозможности, использования метода цены последующей реализации используется затратный метод.

Затратный метод, при котором рыночная- цена определяется как сумма производственных затрат и обычной для данной сферы деятельности прибыли.

Использование перечисленных традиционных методов оценки для целей налогообложения и контроля состояния налоговой базы по налогу на имущество организации на практике приводит к следующему: - чем выше ставки налогов, тем выше цены, чем выше цены, тем выше налоговая база; - потребление продуктов при высоких ставках налогов в случае эластичного спроса ниже, чем при меньших ставках налогов; - снижение действующих ставок налогов увеличивает разрыв между действующими ценами и затратами и создает потенциальную возможность для снижения цен. Однако снижение действующих ставок налогов необязательно должно привести к снижению текущих цен; - снижение налогов способствует повышению активности организации и его ценовой политики; - чем ниже налог на прибыль, тем больше средств остается у организации на инвестиции.

Исходя из изложенного, можно сделать вывод, что для целей налогообложения реальное рыночное ценообразование не используется. Стоимость,объекта недвижимости для целей налогообложения в настоящее время представлена расчетной величиной, получаемой в результате применения методов массовой оценки, лишь в отдельных случаях на основе рыночных данных.

Между тем, под оценкой стоимости объектов недвижимости для целей налогообложения должна быть принята единовременная массовая оценка всех объектов недвижимости, находящихся на соответствующей территории и подлежащих налогообложению, проводимая уполномоченным органом в соответствии с методикой- оценки. Оценка производится по состоянию объектов на 1 января того года, за который начисляются платежи. В проектах по применению массовой оценки недвижимости ее понимание трактуется как систематическая оценка групп объектов недвижимости на определенную дату с использованием стандартных процедур и статистического анализа.

В одном из опубликованных вариантов методики компьютеризированной массовой оценки (КМО) отражена позиция автора, что оценка недвижимости должна производиться на основании информации, собранной на рынке недвижимости конкретного муниципального образования, и технических характеристик объектов недвижимости. При этом значения технических характеристик объектов недвижимости, которые используются в моделях оценки стоимости объектов для целей налогообложения, должны соответствовать описанию объекта в реестре недвижимости. В этом случае технические характеристики объектов должны быть признаны юридически правомерными. Методика КМО подразделяет все объекты недвижимости, подлежащие налогообложению, на три основные группы в зависимости от применяемого для их оценки подхода: - с применением сравнительного подхода оцениваются объекты, активно продающиеся на рынке, по которым имеется достаточная информация о ценах продаж или предложений на продажу, например квартиры в многоквартирных домах, индивидуальные жилые дома, дачи, гаражи; - с применением доходного подхода оцениваются объекты, приносящие доход и активно сдающиеся в аренду, по которым имеется информация о рыночных арендных ставках, например объекты административно-офисного назначения, торговли, общественного питания, сферы обслуживания и т.д.; - объекты, по которым отсутствуют рыночные данные, в том числе недвижимость производственного назначения, оцениваются с применением затратного подхода.

## Мониторинг имущественного налогового потенциала

Основные проблемы налогового администрирования региональных и местных налогов и пути их решения.

1. Несовершенство существующего порядка информационного обмена с регистрирующими органами. Базу данных для исчисления имущественных налогов налоговые органы; вынуждены формировать по сведениям разных информационных ресурсов (Роснедвижимости, Росрегистрации; БТИ, органов местного самоуправления) и многократно вводить в свою информационную систему разные сведения об одном и том же налогоплательщике, в том числе и в ручном режиме. Учитывая объем поступающих данных, данный процесс является достаточно трудоемким.

Органы Росрегистрации при указании адресов объектов используют справочник ОКАТО, в то время как органы Роснедвижимости — КЛАДР. Структура КЛАДРа, например, не позволяет ввести понятие "сельское поселение", а также описание адресов объектов и земельных участков, что значительно затрудняет процесс идентификации полученных сведений в налоговых органах. Решением сложившейся проблемы следует считать разработку нового классификатора адресов с учетом возможности внесения в него адресов земельных участков и объектов недвижимого имущества; не имеющих почтового адреса, и утверждение единого стандарта написания адресных реквизитов.

Помимо этого при совершении регистрационных действий органы Росрегистрации заполняют кадастровые номера1, не используя информацию о номерах, зафиксированных в органах Роснедвижимости. В результате часть сведений, представляемых органами Росрегистрации, содержит кадастровые номера, отсутствующие в органах Роснедвижимости, что вызывает вопросы при идентификации данных.

Решением данной проблемы станет создание единого информационного ресурса — Федеральной службы государственной регистрации, кадастра и картографии1, основанной на единой технологической платформе.

2. Невозможность налогообложения паевых земель из-за отсутствия информации о собственниках земельных долей. В настоящее время сущест вуют определенные проблемы по привлечению к уплате земельного налога собственников земельных паев, получивших их при приватизации в начале 90-х гг. Если в отношении собственников паевых земель, оформивших права собственности, информация из органов Росрегистрации и Роснедвижимости поступает регулярно, тов отношении граждан-пайщиков, не переоформив ших свидетельства, зачастую отсутствует информация о кадастровой стои мости, поскольку паи не поставлены на кадастровый учет либо собственники паев умерли, а наследники не оформляют право собственности на паевые земли. Решением проблемы является законодательное изъятие невостребо ванных земельных участков после соответствующего предупреждения и ис течения нормативного срока.

3. Незаинтересованность граждан и хозяйствующих субъектов в оформлении своих прав на объекты недвижимости. Эта проблема возникает из-за существенных затрат на кадастровый учет этих объектов, а также из-за непрозрачности, сложности и трудоемкости самой процедуры оформления соответствующих документов.

На кадастровых картах территорий существуют «белые» пятна. Причина в том, что главы некоторых поселений, чьи бюджеты формируются за счет местных налогов, во-первых, не занимаются инвентаризацией объектов недвижимости с целью дальнейшего использования налогового потенциала своей территории, а во-вторых, зачастую не имеют достаточных законодательных и организационных возможностей к понуждению фактических собственников объектов недвижимости встать на кадастровый- учет- Соответственно; местные бюджеты недополучают причитающиеся- ИМІ налоговые поступления;

Проблема эта не нова; ної в;настоящее время она? становится?особенно актуальной в связи с тем, что роль имущественных налогов в формировании доходов бюджетной системы Россиибудет возрастать в связи с переходом на новые принципы налогообложения недвижимости на основе рыночной (кадастровой) оценки.

Для решения данной проблемы необходимо принять программу бюджетного софинансирования землеустроительных работ для мотивации; граждан и хозяйствующих субъектов, к; регистрации своих прав на объекты, недвижимости. В этой программе логично предусмотреть совместное финансирование расходов на проведение кадастрового учета объектов» недвижимости: из средств субъекта права, средств поселения и средств регионального бюджета.

Очевидно, что если не мотивировать субъектов права к оформлению объектов недвижимости рублем, то все меры по административному понуждению их к регистрации окажутся неэффективными. G целью повышения эффективности данных мероприятий программы следует объявить, временной диапазон ее действия — не более двух лет с возможной пролонгацией в случае успешной реализации проекта. Это обеспечит мотивацию субъектам права получить бюджетную субвенцию, которая в будущем будет возвращена в форме налогового платежа. Помимо этого следует провести широкую разъяснительную работу с населением. Кроме того, необходимо мотивировать глав муниципальных образований путем введения критерия оценки, их деятельности в виде прироста налоговой базы по подведомственной им территории. Данный критерий следует также учитывать при распределении