Саликов, Денис Владимирович. Перспективы и тенденции развития имущественных налогов в России : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Саликов Денис Владимирович; [Место защиты: Рост. гос. эконом. ун-т "РИНХ"].- Ростов-на-Дону, 2012.- 158 с.: ил. РГБ ОД, 61 12-8/3062

**Содержание к диссертации**

Введение

**ГЛАВА 1. Экономическое содержание и генезис имущественных налогов 14**

1.1. Сущностно-функциональные особенности имущественных налогов в условиях рыночной экономики 14

1.2. Историко-генетический анализ становления имущественного налогообложения в налоговой системе России 28

1.3. Мировой опыт организации исчисления и взимания имущественных налогов 45

**Глава 2. Современное состояние имущественного налогообложения в российской федерации и его влияние на финансовую устойчивость территориальных образований 58**

2.1. Региональные имущественные налоги и их роль в формировании доходов бюджета субъекта Российской Федерации (на примере Ростовской области) 58

2.2. Организационно-методические аспекты взимания местных имущественных налогов 73

2.3. Дифференциация условий налогообложения имущества как инструмент реализации регулирующей функции налогов на территориальном уровне 86

**Глава 3. Приоритетные направления совер шенствования системы имущественных налогов103**

3.1. Перспективы развития имущественного налогообложения и укрепления доходной базы местных бюджетов в свете формирования модели налога на недвижимость 103

3.2. Проблемы разработки и практического внедрения эффективных механизмов администрирования налогов на имущество 119

Заключение 136

Список использованных источников

* [Историко-генетический анализ становления имущественного налогообложения в налоговой системе России](http://www.dslib.net/finansy/perspektivy-i-tendencii-razvitija-imuwestvennyh-nalogov-v-rossii.html#5039031)
* [Мировой опыт организации исчисления и взимания имущественных налогов](http://www.dslib.net/finansy/perspektivy-i-tendencii-razvitija-imuwestvennyh-nalogov-v-rossii.html#5039032)
* [Организационно-методические аспекты взимания местных имущественных налогов](http://www.dslib.net/finansy/perspektivy-i-tendencii-razvitija-imuwestvennyh-nalogov-v-rossii.html#5039033)
* [Проблемы разработки и практического внедрения эффективных механизмов администрирования налогов на имущество](http://www.dslib.net/finansy/perspektivy-i-tendencii-razvitija-imuwestvennyh-nalogov-v-rossii.html#5039034)

**Введение к работе**

**Актуальность темы исследования.** Концептуальным направлением современной бюджетной политики Российской Федерации является создание финансово-экономической основы для реализации полномочий всех уровней власти и управления в виде стабильных и устойчивых доходов бюджетной системы. Федеративное устройство российского государства предусматривает самостоятельность и относительную экономическую независимость субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, что предполагает необходимость укрепления их доходной базы и справедливого распределения налогового бремени. Значительным потенциалом, обеспечивающим решение этих задач, обладают имущественные налоги как источник собственных налоговых доходов региональных и местных бюджетов.

Имущественные налоги имеют ряд фискальных преимуществ по сравнению с другими налоговыми платежами (на доход, прибыль, хозяйственные операции), являются важной составной частью налоговой системы, играют существенную роль в стимулировании социально-экономического развития и формировании доходов бюджетов территорий. Теоретические модели и эмпирический опыт многих стран показывают, что в условиях посткризисной экономической нестабильности налоги на имущество становятся оптимальным инструментом мобилизации доходов территориальных бюджетов.

Вместе с тем достижение прироста бюджетных доходов не может быть обеспечено без совершенствования практики взимания и изучения функциональных возможностей имущественных налогов, которые уплачиваются значительным числом налогоплательщиков. Можно констатировать, что в современных условиях изменение порядка и условий налогообложения касается многих организаций и физических лиц, однако управление имущественными налогами затруднено неразвитостью экономических и организационных механизмов, призванных обеспечить максимально полный учет интересов как государства, так и плательщиков.

Реализация Концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года предполагает ряд принципиальных новаций в налоговой сфере, в том числе установление налога на недвижимость, основанного на рыночной стоимости и заменяющего существующие местные налоги. Однако его внедрение сдерживается необходимостью формирования кадастрового учета, проведения инвентаризации объектов обложения, актуализации сведений о налогоплательщиках, качественной проработки условий предоставления льгот социально незащищенным категориям налогоплательщиков. Таким образом, теория и практика организации имущественного налогообложения требуют дальнейшего развития.

Необходимость укрепления доходной базы территориальных бюджетов собственными налоговыми источниками, недостаточная изученность теоретических аспектов организации взимания имущественных налогов, возросшая практическая необходимость совершенствования механизмов имущественного налогообложения обусловили актуальность исследования.

**Степень разработанности темы.** Вопросы формирования эффективной налоговой системы регионов и муниципалитетов, основанной на действенных механизмах сбора имущественных налогов, представляют особый интерес для экономической науки и находятся в центре внимания ряда представителей науки и практики, среди которых можно выделить С.В. Барулина, О.В. Врублевскую, И.В. Горского, А.Г. Грязнову, Л.А. Дробозину, А.Г. Игудина, В.А. Кашина, З.А. Клюкович, В.Г. Князева, Н.Г. Кузнецова, Л.П. Окуневу, Л.Н. Павлову, В.Г. Панскова, Г.Б. Поляка, В.М. Родионову, М.В. Романовского, А.В. Толкушкина, С.Ф. Шаталова, Д.Г. Черника.

Влияние имущественных налогов на различные аспекты функционирования государства и общества, на экономическое поведение налогоплательщика рассматривается в классических работах А. Вагнера, Г. Джорджа, А.А. Исаева, Д.М. Кейнса, Ф. Кенэ, И.Х. Озерова, У. Петти, Д. Рикардо, А. Смита, А.А. Соколова, Н.И. Тургенева, И.И. Янжула.

Существенный вклад в изучение практики применения и возможных путей совершенствования имущественных налогов внесли результативные исследования М.Ю. Березина, Н.М. Бобошко, А.В. Брызгалина, Л.И. Гончаренко, А.З. Дадашева, А.Н. Домбровского, М.Е. , М.В. Мишустина, Т.Н. А.Б. Паскачева, С.П. Пепеляева, М.Р. Д.А. Смирнова и др.

Актуальным направлениям развития организации исчисления и взимания имущественных налогов посвящены работы таких зарубежных авторов, как Р. Бёрд, У. Викри, Ф. Фолдвари, Дж. Малме, Д. Нецер, Э. Слэк, М. Ротбард, Х. Циммерман, Дж. Юнгмен.

Вместе с тем многие аспекты организации и методики имущественного налогообложения изучены недостаточно и требуют дальнейшего рассмотрения. Так, не устранен ряд теоретических противоречий и недоработок в определении специфических признаков имущественных налогов, квалификации их объекта и предмета, сущностно-функциональных особенностей, нуждаются в уточнении условия взимания и применения налоговых льгот. Реформирование налогообложения недвижимости на основе рыночной стоимости предполагает разработку новых подходов к взаимодействию с налогоплательщиками и осуществлению контроля полноты и своевременности уплаты начисленных сумм, преследующих целью повышение результативности исполнения региональных и местных бюджетов. Теоретическая и практическая значимость разработки эффективных механизмов имущественного налогообложения в условиях нестабильности доходов бюджетной системы в посткризисный период обусловили выбор темы диссертации, ее цели и задачи.

**Цель и задачи диссертационного исследования.** Целью диссертационного исследования является разработка теоретических и практических рекомендаций по активизации фискального и регулирующего потенциала имущественных налогов, направленных на достижение стабильности и достаточности поступлений собственных налоговых доходов в региональные и местные бюджеты.

Достижение намеченной цели обусловило необходимость постановки и решения следующих задач:

уточнить системные характеристики имущественного налогообложения, его природу и специфику на основе операционного и объектного подходов;

выявить и обобщить эволюционные тенденции в развитии имущественных налогов, оценить возможности адаптации элементов лучшей мировой практики в России;

рассмотреть особенности нормативно-методического обеспечения региональных и местных имущественных налогов, предложить меры по минимизации возможностей сокращения налоговой базы и увеличению фискального потенциала;

проанализировать эффективность регулирующего и стимулирующего воздействия льгот по имущественным налогам и их соотношение с социальными обязательствами органов государственной власти и местного самоуправления;

исследовать концептуальные модели налога на недвижимость и направления формирования механизма его взимания в процессе реализации стратегии укрепления доходной базы местных бюджетов;

выработать рекомендации по обеспечению результативного администрирования имущественных налогов на территориальном уровне.

**Предметом диссертационного исследования** избрана совокупность финансово-экономических отношений, возникающих между государством, органами местного самоуправления и налогоплательщиками в части исчисления и взимания имущественных налогов.

**Объектом исследования** является система имущественного налогообложения в Российской Федерации.

**Теоретическую и методологическую базой исследования** составляют фундаментальные работы в области теории налогообложения, труды ведущих отечественных и зарубежных ученых, посвященные проблемам организации функционирования имущественных налогов, программные документы, методологические разработки международных финансовых организаций, методические и аналитические материалы, а также материалы научных конференций и периодических изданий.

**Инструментарно-методический аппарат.** Достоверность выводов и рекомендаций, полученных в ходе исследования, обеспечивается применением методов современного гносеологического общенаучного инструментария: историко-генетического, системно-функционального, сравнительного анализа; частных методов экономических наук: категориального, субъектно-объектного, эмпирического, структурного. Анализ статистических данных проведен с применением методов группировки, выборки, сравнения и обобщения.

Диссертационная работа выполнена в рамках Паспорта специальности 08.00.10 – финансы, денежное обращение и кредит, части 1 «Финансы», раздела 2 «Государственные финансы», п. 2.3 «Бюджетно-налоговая система и бюджетная политика государства в рыночной экономике», п. 2.9 «Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования российской налоговой системы».

**Информационно-эмпирическая база** исследования сформирована на основе официальных данных Федеральной налоговой службы, Федерального казначейства, Федеральной службы государственной статистики РФ, данных Организации экономического сотрудничества и развития, отчетов об исполнении консолидированного бюджета Ростовской области и бюджета г. Ростова-на-Дону, материалов статистических сборников, результатов монографических исследований. Достоверность результатов исследования и аргументированность практических рекомендаций обеспечена совокупностью экономически интерпретированных и прокомментированных статистических данных.

**Рабочая гипотеза** диссертационного исследования состоит в том, что обеспечение стабильного и достаточного уровня поступлений собственных налоговых доходов региональных и местных бюджетов в современных условиях требует пересмотра сложившейся системы имущественного налогообложения, что предполагает: модификацию правил исчисления на основе минимизации возможностей для уклонения от уплаты, ревизию налоговых стимулов и преференций, введение налога на недвижимость на основе формирования массовой рыночной оценки объектов налогообложения, активизацию передовых технологий администрирования имущественных налогов на основе бесконтактного взаимодействия с налогоплательщиками.

**Основные положения, выносимые на защиту.**

1. Современное теоретическое обоснование пределов сферы имущественного налогообложения опирается на два подхода: операционный, при котором имущество как предмет налога квалифицируется как товар либо модифицированная форма капитала, и объектный, учитывающий наличие у налогоплательщика конкретных вещественных активов. При этом сущность имущественных налогов может быть раскрыта на основе комплексной экономико-правовой характеристики свойств, присущих имуществу как объекту налогообложения, которые, в свою очередь, определяют специфические видовые признаки имущественных налогов, включающие в себя: правообладание как объект налога, личный характер взимания, наличие физически обособленной вещи как предмета налога, обязательную регистрацию вещных прав налогоплательщика.
2. Посткризисное развитие государственных финансов большинства стран мира характеризуется усилением фискальной и регулирующей роли имущественных налогов, прежде всего налога на недвижимость. В качестве элементов лучшей мировой практики, определяющих эффективность имущественного налогообложения, выделены: 1) использование единых ставок для разных категорий плательщиков; 2) применение корректирующих коэффициентов для разных типов имущества; 3) регулирование базовых элементов налога центральным правительством; 4) снижение ставки для жилой недвижимости и строений сельскохозяйственного назначения; 5) использование системы вычетов и освобождений для снижения налоговой нагрузки для наименее обеспеченных и социально незащищенных категорий населения; 6) возложение ответственности за сбор налогов на местные власти; 7) внедрение компьютерных систем учета и оценки имущественных объектов.
3. Специфика формирования налоговых обязательств по налогу на имущество организаций определяет сферу повышения уровня поступлений за счет четкой регламентации правил расчета налоговой базы: 1) закрепление в Налоговом кодексе условия о признании движимого имущества в качестве объекта обложения по факту перехода права собственности при приобретении, независимо от начала фактической эксплуатации; 2) включение в налоговую базу расходов на сооружение объекта капитального строительства; 3) уточнение состава затрат налогоплательщика, подлежащих включению в первоначальную стоимость объекта основных средств, непосредственно связанных с его созданием либо приобретением, а также доведением до состояния, позволяющего осуществлять использование.
4. При оценке бюджетной, экономической и социальной эффективности налоговых льгот по имущественным налогам необходима дифференциация целей стимулирующих механизмов: поддержка инвестиционной активности, сокращение налоговой нагрузки для определенных групп населения, оптимальное распределение бюджетных потоков. Совершенствование инструментария налоговых льгот, предоставленных на субфедеральном и муниципальном уровне, должно быть направлено на исключение льгот индивидуального характера, используемых единичными налогоплательщиками, установление среднесрочных пределов пользования льготами, определение устойчивости влияния предоставленной льготы на финансовое положение налогоплательщика, установление обязательной отчетности для налогоплательщика – организации, использующей право на соответствующую льготу, исключение информации об использовании налоговых льгот из состава сведений, составляющих налоговую тайну.
5. Формирование модели налога на недвижимость на основе массовой рыночной оценки для физических лиц ориентировано, во-первых, на достижение фискальной результативности за счет практической реализации принципа платежной способности налогоплательщика, устранения регрессивного и уравнительного эффектов инвентаризационной стоимости; во-вторых, на обеспечение справедливости условий взимания, базирующееся на дифференциации ставок для объектов недвижимости разных ценностных и потребительских категорий, установлении вычетов для социально незащищенных категорий и малоимущих налогоплательщиков, введение скидок на детей; в-третьих, на использование потенциала общественного контроля, требующего прозрачности процедур рыночной оценки, публичности информации о рыночной стоимости объектов недвижимости, возможности обжалования и пересмотра результатов определения кадастровой стоимости.
6. Существенное повышение поступлений имущественных налогов в бюджетную систему может быть достигнуто на основе новационного инструментария налогового администрирования, включающего в себя информационно-технологическое обеспечение процедур учета и взаимодействия с налогоплательщиками и лицами, осуществляющими регистрацию объектов налогообложения, изменение их статуса и сделок с ними, экономическое стимулирование своевременности исполнения налоговой обязанности, поощрение инициативы налогоплательщиков самостоятельно определить сумму налога путем использования инновационных технологий предоставления государственных и муниципальных услуг для формирования запроса и получения электронного налогового уведомления.

**Научная новизна** проведенного исследования состоит в разработке и обосновании комплекса теоретических положений и практических рекомендаций по развитию методов исчисления и взимания имущественных налогов, направленных на укрепление доходной базы региональных и местных бюджетов.

Научная новизна заключается в следующем:

уточнена сущностная характеристика имущественных налогов на основе систематизации их специфических признаков (правообладание как объект налога, личный характер взимания, наличие физически обособленной вещи как предмета налога, обязательная регистрация вещных прав налогоплательщика), что позволило сформулировать авторское определение имущественного налога как системы денежных распределительных отношений по уплате в бюджетную систему обязательных, индивидуально безвозмездных платежей, взимаемых с лица, на которое зарегистрированы в установленном порядке подлежащие налогообложению в соответствии с законом права на владение, распоряжение и пользование предметно-целостной вещью;

выявлены на основе историко-генетического анализа эволюционные предпосылки развития имущественного налогообложения в Российской Федерации, заключающиеся в унификации условий взимания налогов на имущество и их регулировании на федеральном уровне, предоставлении прав на дифференциацию налоговых льгот регионам и муниципальным образованиям при установлении их ответственности за результаты сбора налогов. Максимально эффективная реализация указанных предпосылок возможна при адаптации лучшей практики мирового опыта, предполагающей обеспечение корректной системы налоговых оценок и их своевременной актуализации на основе компьютерных систем учета имущественных объектов, а также предоставляемых по каждому объекту вычетов и освобождений;

разработан комплекс корректировок, уточняющих правила формирования налоговой базы по налогу на имущество организаций с целью предупреждения возможных нарушений, включающих в себя законодательное закрепление в Налоговом кодексе: 1) момента признания статуса основных средств в отношении движимого имущества по факту перехода права собственности; 2) увеличения налоговой базы за счет расходов на сооружение объекта капитального строительства; 3) условия определения состава затрат, включаемых в первоначальную стоимость, на основе обеспечения полной готовности объекта основных средств к эксплуатации;

обоснованы методические подходы к проведению инвентаризации налоговых льгот по имущественным налогам на субфедеральном и муниципальном уровне, ранжированные по целевому назначению преференциального инструментария и предполагающие идентификацию льгот индивидуального и бессрочного характера, а также льгот, по которым не прослеживается очевидный эффект в виде улучшения финансового положения конкретного налогоплательщика, что позволит минимизировать возможности извлечения необоснованной налоговой выгоды;

предложены критерии формирования модели налога на недвижимость, предполагающие определение классов потребительской ценности имущественных объектов, системы ставок и преференций в зависимости от социального статуса, семейного и финансового положения налогоплательщика, что позволит обеспечить тонкую настройку механизма налогообложения с целью гармонизации фискальных и социальных эффектов налога;

определены направления развития технологий налогового администрирования, а именно: 1) использование онлайн-сервисов для формирования уведомлений на уплату налога по запросу налогоплательщика в электронном формате; 2) создание межведомственных рабочих групп с участием налоговых органов, регистраторов объектов налогообложения, органов местного самоуправления для координации процедур формирования и актуализации данных кадастрового учета и массовой рыночной оценки; 3) разработка процедуры подачи и рассмотрения апелляций по результатам массовой рыночной оценки; 4) введение скидки по налогу за досрочное исполнение налоговой обязанности.

**Практическая значимость диссертационного исследования** заключается в разработке комплекса теоретических положений и практических рекомендаций по совершенствованию имущественных налогов, позволяющего усилить фискальный и регулирующий эффект преференциального инструментария и обеспечить стабильный прирост поступлений собственных налоговых доходов в бюджеты регионов и муниципальных образований.

В практическом плане выводы и рекомендации исследования могут быть полезны для представительных и исполнительных органов власти разных уровней при разработке изменений налогового законодательства на федеральном и региональном уровнях, а также на уровне местного самоуправления.

Теоретические и практические положения диссертации могут быть использованы в учебном процессе по дисциплинам: «Налоги и налогообложение», «Доходы бюджета», «Оценка собственности», в программах повышения квалификации и переподготовки государственных и муниципальных служащих и руководящих работников организаций и учреждений.

**Апробация результатов исследования**. Теоретические и практические результаты диссертационного исследования докладывались и получили одобрение на научно-практических конференциях профессорско-преподавательского состава, молодых ученых и аспирантов Ростовского государственного экономического университета (РИНХ) (2009–2011 гг.), на двух международных научных конференциях в г. Ростове-на-Дону (2009 г.) и г. Гуково (2010 г.). Материалы диссертационной работы используются в учебном процессе Ростовского государственного экономического университета (РИНХ). Результаты диссертационного исследования нашли свое практическое применение в деятельности Управления Федеральной налоговой службы по Ростовской области.

**Публикации.** По теме диссертационного исследования автором опубликовано 8 научных работ общим объемом 10,13 п.л., в том числе 3 – в изданиях, рекомендованных ВАК, объемом 2,04 п.л.

**Структура диссертации**. Диссертация изложена на 168 страницах машинописного текста, состоит из введения, трех глав, включающих восемь параграфов, заключения, списка использованной литературы в количестве 131 источника, 10 приложений. Работа проиллюстрирована 40 таблицами, 2 рисунками и 5 диаграммами.

Диссертация имеет следующую структуру.

Введение

## Историко-генетический анализ становления имущественного налогообложения в налоговой системе России

Таким образом, имущественные налоги с позиции операционного подхода можно определить как обязательные платежи физических и юридических лиц, уплаченные в силу возникновения установленных законом обстоятельств, связанных с наличием либо изменением прав на имущественные объекты. При таком расширительном толковании любой платеж, сбор, взнос, пошлина либо иные формы взимания государственных и муниципальных доходов на основе факта наличия либо осуществления операций с имуществом обязанных лиц попадают в сферу имущественного налогообложения, в том числе налог на прибыль и регистрационные сборы.

Вместе с тем, по нашему мнению, налоги, которыми облагается переход права собственности, сложно признать связанными с объектом «имущество», которому изначально присуща определенная статичность. Широкое понимание объекта обложения имущественными налогами поддерживается не всеми учеными. В частности, на данное обстоятельство справедливо указывают А.В. Перов и А.В. Толкушкин [78, с. 36], которыми также отмечена противоречивость существующих вариантов классификации налогов, страдающих неопределенностью, в том числе и в отношении состава налогов на имущество. В частности, по классификации, принятой в Системе национальных счетов, периодические налоги на недвижимость рассматриваются как косвенные, а периодические налоги на нетто-активы и собственность - как прямые. В Европейской системе экономических интегрированных счетов налоги на собственность включены в группу налогов на производство и импорт, а отдельные виды учитываются по группе налогов на доход и собственность.

По нашему мнению, при определении сущностных характеристик имущественных налогов следует исходить, во-первых, из экономических различий в содержании базового основания, определяющего возникновение у конкретного налогоплательщика соответствующей налоговой обязанности. Во-вторых, учитывая, что налог представляет собой сложное социально-экономическое явление, регулируемое императивными нормами, требуется при установлении налога обеспечить правовую основу, определяющую основные характеристики конкретных налоговых отношений. Эти обстоятельства имеют важное практическое значение, поскольку соблюдение экономически обоснованных характеристик налога позволяет эффективно организовать систему сбора.

Мы согласны с С.Г.Пепеляевым [77, с. 67] в том, что классификация налогов носит условный характер, соединяя в себе различные политические, экономические и юридические аспекты. При этом верные с экономической точки зрения критерии классификации налогов могут быть некорректными с точки зрения политики и права. Нам представляется, что четкое разграничение имущественных налогов и их обоснованная классификация на основе комплексного, экономико-правового сочетания специфических видовых характеристик может быть обеспечена при использовании объектного подхода, который позволяет рассматривать имущественные налоги в узком смысле, как разновидность фискальных платежей, которые непосредственно связаны с наличием у налогоплательщика конкретных видов имущества.

Нами не разделяется противопоставление терминов «налогообложение имущества» и «имущественное налогообложение», доказываемое Д.А. Смирновым [88, с. 65], когда в рамки последнего понятия включается динамическая составляющая, представляющая имущество как предмет налога с позиции товара, при фактическом признании в качестве объектов налогообложения как собственно имущества, так и прибыли, дохода, факта проведения операции. Использование многокритериальных характеристик природы имущественного налогообложения на основе столь различных экономико-правовых категорий, на наш взгляд, приводит к разрыву целостных процессов управления налоговыми отношениями и снижает результативность функционирования налоговых институтов. Также некорректно, по нашему мнению, Д.А. Смирнов [88, с. 66] рассматривает в составе отношений по налогообложению имущества предмет и объект налога как тождественные, поскольку объектом имушественного налога является не столько вещь, сколько право на ее использование.

В этой связи необходимо пояснить авторскую позицию в определении понятий «налог» и «налогообложение», поскольку, несмотря на многочисленные публикации, посвященные базовым категориям налоговедения, представление и использование указанных терминов рядом исследователей страдает непоследовательностью или недостаточной четкостью. В современных исследованиях общепризнанным является трактовка экономической сущности понятия «налог» в связи с объективно существующими денежными отношениями, складывающимися у государства с юридическими и физическими лицами по уплате обязательных платежей в бюджетную систему. В свою очередь, налогообложение можно рассматривать как процесс определения и исполнения налоговой обязанности, реализуемый через последовательное применение элементов налога, установленных законом. При этом отправным пунктом данного процесса выступает идентификация объекта налога у конкретного налогоплательщика.

Значимость для налоговой классификации объекта налога как основания для возникновения налоговой обязанности подчеркивает большинство ученых, исследовавших проблемы теоретического обоснования и выделяющих особую группировку налоговых отношений, связанных с фактом наличия у налогоплательщика определенных видов имущества при легитимности права их использования [43, с. 55; 73, с. 11; 89, с. 115; 90, с. 95; 99, с.247; 103, с. 15; 29, с. 230]. Именно объектный критерий является основным при проведении типологических исследований феномена налогов налогов [78, с. 36]. А.А. Исаев выделяет такие классификационные признаки, как податной источник, предполагающий деление налогов на поимущественные и подоходные, а также основание для установления налога - личное и вещное, при этом к личным основаниям относятся обстоятельства, при которых «имущественные силы лица не получают точного определения» (подушная подать), установление же вещных оснований требует более точной оценки [47, с. 33].

Использование для обозначения пределов сферы отношений по установлению и взиманию имущественных налогов экономико-правовых характеристик имущества как объекта обложения позволяет, на наш взгляд, активизировать функциональные свойства и преимущества организации имущественного налогообложения, а отдельные предметные составляющие операций с имуществом следует рассматривать в их совокупности для целей построения оптимального распределительного механизма при помощи единой налоговой системы. Так, фискальная оценка имущественного положения налогоплательщика позволяет персонализировать налоговую нагрузку на обязанное лицо посредством дифференциации условий налогообложения за счет применения льгот, ставок, условий уплаты.

## Мировой опыт организации исчисления и взимания имущественных налогов

Анализ показывает, что на территории Ростовской области темпы прироста инвестиций за период с 2005г. по 2009г. превышают среднероссийский уровень, хотя и отстают от ряда субъектов Южного федерального округа. Привлечение инвесторов в регион обеспечивается проведением региональной политики предоставления налоговых преференций. Общая налоговая ставка по налогу на имущество организаций установлена на федеральном уровне в размере 2,2 процента с возможностью установления законами субъектов РФ дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий налогоплательщиков или имущества, признаваемого объектом налогообложения.

Кроме того, резервы роста поступлений налога на имущество связываются с улучшением администрирования и налогового контроля. Можно выделить ряд проблем применения законодательства по налогу на имущество, которые провоцируют налоговые ошибки и сокращение поступлений по налогу в силу неправильного применения законодательства налогоплательщиками, в том числе:

1. Несвоевременное признание объекта обложения из-за неверной квалификации имущества в качестве основных средств по правилам бухгалтерского учета, в соответствии с которыми объект должен быть приведен в состояние, пригодное для использования в деятельности организации. На практике налогоплательщики часто не оформляют факт использования имущества в деятельности, ошибочно полагая, что в данном случае объект обложения не возникает. Однако квалификация объекта в качестве основных средств не предполагает начало эксплуатации как условие получения соответствующего статуса.

2. По общему правилу объект капитального строительства подлежит налогообложению с даты передачи документов на государственную регистрацию прав собственности при условии ввода его в эксплуатацию, а объект недвижимого имущества, приобретенный по договору купли-продажи, с даты государственной регистрации прав собственности на него. Часто права собственности на объект недвижимого имущества длительное время не регистрируются, плательщики уклоняются от обязанности осуществления государственной регистрации, что также ведет к снижению поступлений налога.

3. Приобретенные объекты недвижимого имущества, предназначенные для последующего сноса для ведения строительства (реконструкции) не признаются объектом налогообложения.

4. Ошибки при формировании налоговой базы в результате: - неправильного формирования первоначальной стоимости объекта основных средств из-за неполного отражения в ней капитальных затрат (например, процентов по заемным средствам, привлеченным для создания или приобретения инвестиционного актива); - неправильной оценки имущества, переданного в уставный капитал; - ошибок расчета остаточной стоимости в силу неправильного определения амортизации по правилам бухгалтерского учета.

5. Ошибки в результате неправильного расчера показателей налоговой декларации и распределения сумм налога между бюджетами разных субъектов РФ и муниципальных образований в связи с деятельностью обособленных подразделений, филиалов (представительств) и расположения недвижимого имущества.

Вторым по значимости собственным источником налоговых доходов бюджетной системы региона является транспортный налог. Он играет особую роль в налоговой системе, так как он имеет огромное социальное значение и затрагивает интересы десятков миллионов граждан и организаций - владельцев транспортных средств. Особенностью этого налога состоит в том, что его объектом является имущество само по себе, а не как источник дохода. Транспортный налог является прямым личным налогом и взимается непосредственно с собственника имущества независимо от того, пользуется он им или нет. Общие принципы обложения транспортным налогом изложены в главе 28 Налогового кодекса РФ.

Налогоплательщиками признаются юридические и физические лица, на которых в соответствии с законодательством Российской Федерации зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения. На федеральном уровне установлены объекты, по которым транспортный налог не начисляется в связи с отсутствием объекта обложения. Это основание для освобождения от уплаты налога действует в отношении следующих транспортных средств: весельные лодки, моторные лодки с двигателем мощностью не свыше 5 л.с; автомобили легковые, специально оборудованные для использования инвалидами, а также автомобили легковые с мощностью двигателя до 100 лошадиных сил, полученные через органы социальной защиты населения; промысловые морские и речные суда; пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда, находящиеся в собственности (на праве хозяйственного ведения или оперативного управления) организаций, основным видом деятельности которых является осуществление пассажирских и (или) грузовых перевозок; тракторы, самоходные комбайны всех марок, специальные автомашины, зарегистрированные на сельскохозяйственных товаропроизводителей и используемые при сельскохозяйственных, работах для производства сельскохозяйственной продукции; транспортные средства, принадлежащие на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, где законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба; транспортные средства, находящиеся в розыске, при условии подтверждения факта их угона (кражи) документом, выдаваемым уполномоченным органом; самолеты и вертолеты санитарной авиации и медицинской службы.

В Ростовской области транспортный налог установлен Областным законом от 18 сентября 2002 г. № 265-ЗС «О транспортном налоге» и действует на территории области с 1 января 2003 г. Ставки налога устанавливаются законодательными (представительными) органами субъекта РФ в пределах, определенных НК в зависимости от мощности двигателя или валовой вместимости транспортных средств, категории транспортных средств в расчете на одну лошадиную силу мощности двигателя транспортного средства, одну регистровую тонну транспортного средства или единицу транспортного средства. Налоговым кодексом установлены базовые ставки, которые могут быть увеличены (уменьшены) региональным законом, но не более, чем в пять раз. Результаты сравнения действующих ставок транспортного налога в Ростовской области и предусмотренных на федеральном уровне приведены в Приложении 5 к диссертационной работе.

## Организационно-методические аспекты взимания местных имущественных налогов

Компенсировать потери местного бюджета предполагалось за счет дополнительных поступлений от налога на прибыль и подоходного налога вследствие развития бизнеса, а также за счет поступления средств от продажи земельных участков. Однако отсутствие очевидной связи между налогами на прибыль (доходы) и налогом на недвижимость не позволяет рассматривать эти поступления как компенсационный резерв для возмещения выпадающих доходов. Кроме того, прирост инвестиций в связи с отказом от налогообложения оборудования значительно увеличил потери местного бюджета в 2003г. Существенно осложнило проведение эксперимента и наличие технических проблем, в частности: отсутствие методики оценки объектов недвижимости для целей налогообложения и механизма обжалования результатов оценки; слабая стемепнь взаимодействия между налоговыми органами, органами, осуществляющими кадастровый и технический учет недвижимого имущества, государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, и исполнительными органами местного самоуправления; несоблюдение положений земельного законодательства в части разграничения и оформления прав на землю и строения.

Таким образом, основные результаты эксперимента, опыт которого целесообразно учитывать при введении налога на недвижимость на федеральном уровне, можно сформулировать следующим образом:

1) введению налога должен предшествовать подготовительный этап, в рамках которого предстоит на уровне муниципалитетов осуществить актуализацию сведений об объектах недвижимости, их владельцах и соответствующих правах, что позволит создать муниципальный реестр недвижимости, необходимость которого определяется установленной налоговым законодательством обязанностью органов местного самоуправления ежегодно, в срок до 1 февраля, представлять в налоговые органы сведения для начисления имущественных налогов с физических лиц;

2) с целью разработки концептуальных положений нормативных актов органа местного самоуправления о введении налога на недвижимость. необходимо обеспечить сбор информации для определения его базовых элементов, в частности, признаков дифференциации категорий объектов недвижимости по качественным и стоимостным параметрам для формирования налоговой базы и определения эффективной ставки налога;

3) для минимизации потерь местных бюджетов от замещения действующих налогов новой формой налогообложения, переход к налогу на недвижимость должен осуществляться поэтапно, по категориям налогоплательщиков;

4) введение налога на недвижимость предполагает пересмотр условий управления налоговым потенциалом муниципальных образований, что требует повышения активности муниципальных служащих в обеспечении своевременных и полных поступлений по налогу. Это обстоятельство, в свою очередь, предполагает: - проведение специального обучения муниципальных служащих, - установление порядка безвозмездного предоставления мниципальным образованиям сведений из Государственного кадастра недвижимости и Единого государственного реестра прав, - разработку регламентов взаимодействия государственных и муниципальных органов по вопросам учета и оценки объектов недвижимости и администрирования налога на недвижимость.

Необходимость введения налога на недвижимость на основе ее рыночной стоимости обосновывается такими очевидными преимуществами перед действующими формами имущественных налогов, как большая степень объективности налоговой базы, снятие налоговых ограничений для хозяйствующих субъектов на расширение инвестиций в объекты основных средств и модернизацию производства, стимулирование эффективных собственников недвижимости, упрощение налогового администрирования, минималъная возможностъ уклонения от уплаты, обеспечение принципа платежеспособности налогоплателъщиков по отношению к физическим лицам, владеющим престижными объектами высокой рыночной стоимости, что позволяет изъять у таких лиц доходы, которые ранее, возможно, были выведены из-под налогообложения. При этом формирование модели налога на недвижимость в российских условиях сталкивается с рядом теоретических проблем.

Прежде всего, возникает вопрос о том, следует ли облагать единый объект недвижимости или землю и строения как самостоятельные основания по разным налоговым ставкам. Как показывает анализ мирового опыта, значительное число государств использует при налогообложении недвижимости два объекта. Сложившаяся в России система регистрации прав на объекты недвижимого имущества также была ориентирована на учет двух объектов, земли и строений, обособленно. Кроме того, у земли и здания могут быть разные собственники, например, земля находится в государственной собственности и предоставляется владельцу частного дома на праве аренды, при этом домовладелец не обязан выкупать землю под домом. В этой связи формирование единых объектов недвижимости может затянуться на неопределенное время, что затруднит единовременный переход к новому налогу. В качестве экономического стимула для разрешения этой проблемы может быть установлена пониженная ставка налога для налогоплательщиков, принявших меры к формирвоанию единого объекта недвижимости.

Второй теоретической проблемой является вопрос о целесообразности выводить из-под налога движимое имущество субъектов предпринимательской деятельности. Анализ данных о видовой структуре основных фондов промышленности показывает, что доля движимого имущества в разных отраслях составляет от 9 до 65%, причем наибольшим удельным весом характеризуются обрабатывающие производства. В этой связи освобождение активной части основных производственных фондов от налогообложения будет яляться значимым стимулом для наращивания экономического потенциала в силу регрессивного характера налогообложения недвижимости, однако может привести к значительным потерям для бюджетов промышленно развитых регионов

## Проблемы разработки и практического внедрения эффективных механизмов администрирования налогов на имущество

Изучение опыта развития имущественного налогообложения показало, что реальная основа для эффективного функционирования систем управления социально-экономическим развитием территорий может состоять только в создании условий и прямой заинтересованности органов власти субъектов Российской Федерации в укреплении и развитии их собственной экономической базы. Это обстоятельство требует совершенствования механизма исчисления и взимания региональных и местных налогов, в состав которых входят исключительно налоги имущественной группы.

Современный опыт взимания имущественных налогов рассматривается в диссертационной работе на примере Ростовской области и города Ростова-на-Дону. Анализ поступлений имущественных налогов на территориий Ростовской области показал существенный прирост налоговой базы, что можно объяснить региональной политикой привлечения инвесторов путем предоставления налоговых преференций. При этом выпадающие доходы по налогу на имущество компенсируются увеличением налога на прибыль вследствие активизации предпринимательской деятельности в регионе, в том числе - за счет мер налоговой поддержки.

Налог на имущество организаций, как один из основных доходов региональных бюджетных систем и эффективный регулятор деловой и инвестиционной активности бизнеса, подвергается постоянному развитию. Вместе с тем, в работе выделен ряд проблем применения законодательства налогоплательщиками, в том числе: несвоевременное признание объекта обложения из-за неверной квалификации имущества в качестве основных средств по правилам бухгалтерского учета; уклонение от осуществления государственной регистрации объектов недвижимого имущеетва; ошибки при формировании налоговой базы в результате неправильного формирования первоначальной стоимости объекта и расчета остаточной стоимости в силу неправильного определения амортизации по правилам бухгалтерского учета; неправильное распределение сумм налога между бюджетами в связи с деятельностью обособленных подразделений, филиалов (представительств) и расположения недвижимого имущества.

Для повышения уровня поступлений налога на имущество организаций в диссертационной раьоте предложены следующие изменения правил расчета налоговой базы: 1) закрепление в Налоговом кодексе условия о признании движимого имущества в качестве объекта обложения по факту перехода права собственности при приобретении, независимо от начала фактической эксплуатации; 2) включение в налоговую базу расходов на сооружение объекта капитального строительства; 3) уточнение состава затрат налогоплательщика, подлежащих включению в первоначальную етоимость объекта основных средств, непосредственно связанных с его созданием либо приобретением, а также доведением до состояния, позволяющего осуществлять использование.

В работе доказано, что имущественные налоги играют особую роль в налоговой системе, так как они имеют огромное социальное значение и затрагивает интересы десятков миллионов владельцев имущественных объектов. При этом основными налогоплательщиками являются физические лица, что требует учитывать социальное и имущественное положение плательщиков при установлении налоговых льгот. Необходимость укрепления доходной базы региональных бюджетов в условиях глобального экономического кризиса требует не только взвешенного дифференцированного подхода к налоговым льготам, но и уточнения условий взимания и величины налоговых обязательств. Как показало изучение региональной политики предоставления налоговых льгот Ростовской области, увеличение налоговых доходов в региональных бюджетах может осуществляться по двум основным направлениям: интенсивному за счет развития бизнеса в регионе и экстенсивному за счет расширения налоговых баз и повышения ставок. При этом для оценки бюджетной, экономической и социальной эффективности налоговых льгот по имущественным налогам необходима дифференциация целей стимулирующих механизмов - поддержка инвестиционной активности, сокращение налоговой нагрузки для определенных групп населения, оптимальное распределение бюджетных потоков, что позволит проследить экономический эффект в виде улучшения финансового положения конкретного налогоплательщика и минимизировать возможности извлечения необоснованной налоговой выгоды

В диссертационной работе сформулированы направления совершенствования налоговых льгот, включающие: исключение льгот индивидуального характера, используемых единичными налогоплательщиками, - установление среднесрочных пределов пользования льготами, - определение устойчивости влияния предоставленной льготы на финансовое положение налогоплательщика, - установление обязательной отчетности для налогоплательщика-организации, использующей право на соответствующую льготу, - исключение информации об использовании налоговых льгот из состава сведений, составляющих налоговую тайну.

Основой проблемой является отсутствие системного подхода к налогообложению объектов имущества, и операций с такими объектами. 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.

Так, налог на имущество физических лиц остается малоэффективным с фискальной точки зрения: поступления по этому налогу только лишь покрывают расходы по его взиманию; во многих регионах остаётся проблема, связанная с переоценкой недвижимого имущества, т.к. инвентаризационная оценка имущества зачастую не отражает реальную (рыночную) стоимость жилья; непредставления органами технической инвентаризации информации, выступающей для определения налоговых обязательств; использование налогоплательщиками различных мер по снижению налоговых обязательств.

Рассмотреные в рамках диссертационного исследования проблемные аспекты формирования модели налога на недвижимость направлены на преодоление потерь бюджетной системы на этапе внедрения налога, а также защиту имущественных интересов налогоплательщиков.