

0-793064

На правах рукописи

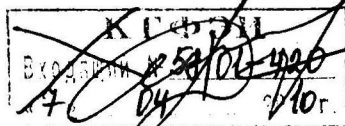
СМИРНОВ ДЕНИС АЛЕКСАНДРОВИЧ

**ТЕОРИЯ И МЕТОДОЛОГИЯ ИМУЩЕСТВЕННОГО  
НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит

**АВТОРЕФЕРАТ**  
диссертации на соискание ученой степени  
доктора экономических наук

Москва – 2009 г.



Диссертация выполнена на кафедре «Налоги и налогообложение» ФГОУ ВПО «Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации»

- Научный консультант: доктор экономических наук, профессор  
**Павлова Лидия Петровна**
- Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор  
**Сенчагов Вячеслав Константинович**  
доктор экономических наук, профессор  
**Чванов Роберт Александрович**  
доктор экономических наук, профессор  
**Шувалова Елена Борисовна**
- Ведущая организация: **ГОУ ВПО «Санкт-Петербургский  
государственный университет экономики  
и финансов»**

Защита состоится «15» апреля 2010 г. в 10-00 часов на заседании диссертационного совета Д 505.001.02 при ФГОУ ВПО «Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации» по адресу: 125993, Москва, Ленинградский проспект, д. 55, ауд. 213.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГОУ ВПО «Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации» по адресу: 125993, Москва, Ленинградский проспект, д. 49, к. 203.

Автореферат разослан «11» марта 2010 г. и размещен на официальном сайте Высшей аттестационной комиссии Министерства образования Российской Федерации: [www.vak.ed.gov.ru](http://www.vak.ed.gov.ru).

Ученый секретарь  
совета, к.э.н., доцент



НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000690378

Е.Е. Смирнова

## 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

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

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

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

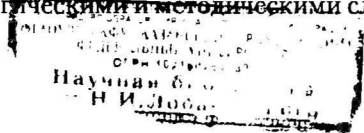
Однако базисом проблем в этой сфере является отсутствие системного подхода к рассмотрению налогообложения объектов имущества, и операций с такими объектами. Анализ экономической литературы, мировой и отечественной практики налогообложения указывает на отсутствие

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2. Систематизация теоретико-методологических подходов в имущественном налогообложении и их адаптация к функционирующей налоговой системе Российской Федерации обусловили необходимость:

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

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

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

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

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

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

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

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

- разработать концепцию построения единой информационной среды объектов имущества;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- расширены теоретические взгляды на имущество как объект налогообложения и компоненты, включаемые в этот объект;
- развито представление о сущности и роли налогообложения имущества в системе государственных доходов и инструментах регулирования экономики;
- уточнена методология имущественного налогообложения в России, базирующаяся на единстве трех элементов: учете, оценке объектов имуще-

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

В соответствии со **второй** группой:

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

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

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

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

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

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

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

На основе **третьей** группы:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

В соответствии с **четвертой** группой:

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

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

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

- сформирована организационно-функциональная модель системы имущественного налогообложения, центральным звеном которой становится Служба поддержки и администрирования информационной среды, которая будет играть роль администратора системы, а также центрального органа исполнительной власти, уполномоченного формировать налоговую базу; скорректированы существующие и построены новые взаимосвязи с институциональными участниками имущественных и налоговых отношений;

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

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

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

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

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

1. Предложения по корректировке части 1 НК РФ, направленные на устранение диспропорции в распределении полномочий в области налогообложения, и разработанный механизм распределения налогов на имущество между региональным и местным уровнем позволит усилить бюджетный федерализм в российской налоговой системе и обеспечит бюджеты муниципальных образований большим объемом налоговых доходов.

2. Уточнение порядка учета и оформления прав на объекты имущества и корректировка на этой основе субъекта налогообложения, сформулированные в работе, усилят фискальную функцию этих налогов и приведут к росту доходов бюджетов бюджетной системы страны.

3. Коррективы, предложенные в систему льгот и механизм построения ставок налогов на имущество организаций и физических лиц, могут быть использованы федеральными законодательными органами при формировании и уточнении глав Налогового кодекса, регулирующих налогообложение имущества, а также субъектами РФ и муниципальными образованиями при принятии региональных законов и местных нормативно-правовых актов о налогах. Это позволит существенно повысить фискальную и регулируемую значимость имущественных налогов и обеспечит справедливость налогообложения.

4. Предложенный в диссертации вариант отнесения суммы налога на имущество физических лиц на доходы, полученные от него, позитивным образом скажется на распределении налоговой нагрузки и обеспечит принцип равенства налогообложения с организациями, для которых предусмотрено аналогичные условия.

5. Обоснованный в работе переход от исключительно административного способа уплаты налогов с объектов имущества физических лиц на систему электронных запросов обеспечит повышение собираемости налога и усилит его администрирование.

6. Вариант формирования налоговой базы по отдельным объектам имущества на этапе создания единой информационной среды обеспечит сохранение доходов региональных и местных бюджетов на прежнем уровне.

7. Применение двух методов сбора сведений об объектах имущества в целях создания (уточнения) базы данных (декларативный способ и переучет специализированными органами) позволит государственным органам снизить расходы на ее создание и уточнение.

8. Создание информационной среды объектов имущества позволит использовать информацию об имуществе государственным органам и прочим субъектам хозяйствования не только для целей налогообложения, но и в иных имущественных отношениях.

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

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

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

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

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

## 2. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

В соответствии с целью и задачами исследования, в работе проанализированы и решены четыре группы проблем.

**Первая группа проблем** связана с развитием теоретических представлений о месте и роли имущественного налогообложения в современной налоговой системе.

Различие позиций экономистов относительно сути дефиниции «имущество», ее отличий от категорий «собственность» и «недвижимость», перечня объектов, относимых к имуществу, а также понимания того, какой из подходов к налогообложению имущества является наиболее предпочтительным, обусловило необходимость сопоставления близких дефиниций «имущество», «вещь», «собственность», «недвижимость», «недвижимое имущество», а также уточнения сути категории «имущество» как объекта налогообложения. Проведенный в работе анализ взглядов экономистов на понятие «имущество» и его составляющие позволил выявить эволюцию теоретических представлений, расширивших первоначально исключительно материальный (вещественный) характер термина «имущество» как вещи<sup>1</sup>, до понимания его как блага, прав или нематериального предмета<sup>2</sup>.

В диссертации обосновано, что в отличие от «имущества как экономической категории» в состав объектов обложения имущественным налогом включаются лишь объекты, которые могут потенциально использоваться для получения дохода не только однократно (т.е. от продажи), но и существовать в качестве постоянного источника получения дохода непосредственно от его владения или использования.

Одновременно при рассмотрении дефиниции «имущество» в контексте экономических отношений выявляется определенное смешение экономических представлений об имуществе с правовыми, приводящее к пониманию категорий «имущество» и «собственность» в качестве синонимов. В исследовании установлено, что если понятие «имущество» раскрывает свойства (физический и экономический аспект) вещи или блага, т.е. в контексте налоговых отношений характеризуют возможности их существования, то термин «собственность» определяет общественно-правовые отношения, характеризующие лиц, участвующих в имущественных отношениях, при этом лишь вторично затрагивая отношение человека и вещи. Однако при определении имущества как объекта налогообложения право-

---

1 Большая советская энциклопедия. 3-е издание. – М., 1969–1978; Современный экономический словарь. 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2007. – С. 195.

2 Шершеневич Г.Ф. Учебник русского гражданского права (по изданию 1907 г.). – М.: СПАРК, 1995. – С. 95. Экономическая теория: - учебник /под ред. В.И. Видяпина, А.И. Добрынина, Г.П. Журавлевой – М.: Инфра-М, 2003, – С. 141

вой аспект имеет существенное значение, что приводит к необходимости закрепления в этом понятии дополнительного признака: обязательной регистрации объекта в соответствующих органах с занесением отдельных его параметров в специализированный каталог (реестр). В результате в работе под «имуществом» для целей налогообложения понимается материальная ценность (или совокупность таковых), одновременно удовлетворяющая следующим характеристикам: имеет стоимостную оценку; может использоваться человеком для дальнейшего потребления; неразрывно связана с зарегистрированными в установленной форме правами; ее использование приносит или потенциально может приносить доход в течение длительного периода времени и требует постоянного управления и контроля. При этом чрезвычайно важно, что имущество как объект налоговых отношений может выступать и в качестве товара (с рядом специфических свойств), но уже в рамках других видов налогообложения.

Указанная специфика имущества как объекта налогообложения позволила разделить близкие по терминологии, но разные по содержанию, термины «налогообложение имущества» и «имущественное налогообложение». Понятие «имущественное налогообложение» является более широким по своему содержанию, чем «налогообложение имущества», поскольку включает не только статическую составляющую имущественных отношений, но и их динамическую составляющую, представляя имущество с позиции товара (переход права собственности, смена бессрочного пользователя, создание объекта и др.). Обосновано также, что при рассмотрении понятия «налогообложение имущества» имущество является и объектом (через право собственности) и предметом налогообложения, в то время как при «имущественном налогообложении» имущество – это предмет налога, а объектом может оказаться прибыль, имущество, доход, сам факт проведения операции и др.

В работе аргументировано, что рассматриваемые в экономической литературе как синонимы понятия «недвижимость» и «недвижимое имущество» имеют различную содержательную нагрузку. Вторая дефиниция характеризует отдельные объекты, созданные руками человека, в то время как недвижимость – это совокупность созданных людьми объектов (в том числе искусственно объединенных в экономике объектов, например имущественный комплекс), а также земли, на которой они расположены. Это разделение позволило обосновать, что в случае формирования объединенного объекта, включающего землю и объекты, непосредственно связанные с ней, необходимо для определения объекта налогообложения использовать термин «недвижимость», а при обособленном налогообложении земли и имущественных объектов – термин «недвижимое имущество». При

этом в состав таких объектов должны включаться не только строения и сооружения, непосредственно падающие на землю, но и иные объекты (например, подземные строения, сооружения или объекты не связанные с землей – плавучие дома), которые по своему экономическому смыслу должны подлежать (и зачастую подлежат) налогообложению.

Множественный характер использования земли обуславливает необходимость формирования различных подходов при налогообложении земли как в рамках единого земельного налога, так и при раздельном налогообложении земельного участка как объекта имущества или природного ресурса. В работе раскрыто, что земельные отношения следует рассматривать исходя из трех взаимосвязанных составляющих, механизмы налогообложения которых должны кардинально различаться. Первая включает обложение земли как природного ресурса – в качестве сельхозугодий, пастбищ для животных, в лесном хозяйстве; в этом случае при формировании налоговой базы приоритетными становятся такие факторы как плодородие земли и размер финансовых вложений, направленных на улучшение ее качества. Механизм налогообложения второй составляющей ориентирован на использование земли как основы (базиса) для добычи полезных ископаемых, однако, налогообложение этого вида земельных отношений в настоящее время практически не имеет правовой и экономической реализации, что требует формирования нового порядка налогообложения, учитывающего взаимосвязь с предполагаемой стоимостью полезных ископаемых, находящихся в недрах, и сложностью их извлечения. Механизм налогообложения третьей составляющей – земли как объекта имущества, реализован в настоящее время в земельном налоге, а важнейшим фактором в этом механизме является местоположение земельного участка, а также возможные правовые ограничения в его владении или использовании.

Анализ различных аргументов, касающихся отнесения имущественных прав и нематериальных благ к объектам имущественного налогообложения, позволил определить, что первая группа объектов не должна подвергаться налогообложению, поскольку суть имущественного права дает возможность отделить объект права непосредственно от самого имущества, закрепленного в этом праве. В работе также обосновано, что при отнесении нематериальных благ к объектам налогообложения необходимо выделить группу нематериальных активов (произведения науки, литературы и искусства, компьютерные программы, изобретения, секреты производства (ноу-хау), товарные знаки и др.). Именно эта группа обладает всеми свойствами имущества как объекта налогообложения, в результате чего представляется экономически обоснованным включить указанные выше активы в перечень объектов имущественного налогообложения.

Наконец, в работе доказано, что основные средства производственного назначения обладают всеми признаками имущества как объекта налогообложения, и так же как недвижимое имущество, могут неэффективно использоваться, продолжая при этом амортизироваться и увеличивать цену конечного товара, что несмотря на отдельные негативные последствия (в первую очередь, замедление процесса обновления фондов) подтверждает правомерность их налогообложения.

Анализ структурных изменений в ВВП России за последние 20 лет показал, что несмотря на сокращение большинства производств и активное развитие информационной сферы, приводящее к росту доли ВВП, созданного без применения основных средств, сохраняется приоритетность имущества как элемента экономического развития государства и средства производства, а налогообложение объектов имущества является весьма значимым доходным источником для государства. Одновременно мультипликативные эффекты при создании и использовании таких объектов определяют необходимость стимулирования, в том числе посредством налогов, имущественных отношений с гарантированным экономическим эффектом в комплементарных областях. В результате рынок недвижимости является одним из системообразующих рынков на региональном и особенно местном уровнях, наряду с рынком труда и производства, а налогообложение имущества кроме экономического обеспечивает социальный эффект, ввиду высокой значимости налоговых инструментов при регулировании имущественных отношений.

В работе обосновано, что специфика имущества как фактора производства и объекта недвижимости приводит к неспособности реализовать общественные интересы исключительно рыночными механизмами. Главной особенностью имущества как объекта налогообложения является то, что государство, в отличие от любого субъекта хозяйствования, не должно отдавать приоритет фискальной функции налогов, ориентируясь на максимально эффективное использование имущества (максимизацию налоговых доходов от имущества), а обязано рассматривать налогообложение имущества в контексте общей системы организации местного самоуправления и как составную часть общей системы управления имуществом. Конъюнктурные изменения в структуре использования имущества, обусловленные более высоким уровнем доходности отдельного его типа, приведут в перспективе к невозможности быстрых изменений в составе и объемах отдельных типов объектов имущества, обусловленных обратным изменением рыночных условий. Соответственно без жесткого государственного регулирования, в том числе через прямые ограничения или налогообложение, не обойтись.

При оценке роли налогов на имущество в действующей модели бюджетного федерализма обосновано, что разрыв между степенью делегирования обязанностей и задач нижестоящим органам управления и степенью их финансовой обеспеченности и налоговой самостоятельности в России объясняется нерешенностью трех основных вопросов: распределения налоговых полномочий, обеспечения собственными налоговыми источниками, а также распределения поступлений от налогов между различными бюджетами.

Проведенное исследование подтверждает необходимость управления налогами на имущество на местном (региональном) уровне, обусловленную не только наличием принципа возмездности (затраты органов местного самоуправления на услуги в отношении имущества и их владельцев компенсируются через доходы от налогов), но и возможностью более точно оценивать налоговый потенциал субъекта хозяйствования и оперативно подстраивать условия налогообложения как к специфике региона и потребностям в финансовых ресурсах, так и к возможностям налогоплательщиков финансировать необходимые затраты государственных и муниципальных органов власти. Выявлено, что высокая централизация при распределении налоговых полномочий, характерная для России, имеет определенные основания, обусловленные в первую очередь неравномерностью распределения налогового потенциала по субъектам федерации и муниципальным образованиям. Это касается как отдельных объектов налогообложения (природные ресурсы, промышленное производство), так и финансовых ресурсов, которые концентрируются в основном в крупных городах и административных центрах.

Низкая децентрализация полномочий требует совершенствования системы контроля и усиления мер ответственности за решениями, принимаемыми в области налогового регулирования, а также разработки действенных механизмов выхода из кризисной ситуации, возникающей из-за ошибок и просчетов в области региональной (местной) налоговой политики. В работе выявлены дополнительные основания для осуществления контроля за правомерностью мер в области региональной (местной) налоговой политики (значительный объем трансфертов при широкой системе льгот, экономически необоснованное установление ставок и льгот и др.), а также разработаны направления ужесточения ответственности за нарушения (просчеты) в этой сфере. Обоснована необходимость проведения мероприятий, направленных на усиление административной независимости территорий, приоритетными из которых являются: завершение территориального разграничения муниципальных образований; уточнение сферы полномочий органов местного самоуправления, в том числе в области на-

логообложения; замена отдельных межбюджетных трансфертов на выплаты земельного и имущественного налога за льготлируемые объекты.

Анализ обеспеченности регионов налоговыми источниками показал, что доля региональных и местных налогов (в составе которых четыре из пяти платежей – налоги на имущество) в консолидированном региональном бюджете в среднем по России составляет лишь около 7,5 %, а доля местных налогов в бюджете муниципальных образований – не более 2-4%. Для сравнения во многих странах доля налогов на имущество составляет от 10% (Индия, Латвия) до 25-30% (Германия, Великобритания, Япония, Австралия) и даже может превышать 50% (Канада, Мексика, США) всех доходов местных бюджетов<sup>3</sup>. Приведенные в работе доводы о целесообразности изменения структуры распределения поступлений от налогов по уровням бюджетной системы (при условии, что удельный вес межбюджетных трансфертов в средней составляет 22% в общих доходах бюджета субъекта федерации) позволили обосновать вариант разделения ставки отдельных налогов по уровню власти, закреплением доходов, образующихся в результате такого разделения, за соответствующим бюджетом, а также установлением возможностей по дальнейшей корректировке этой ставки.

Расчет последствий такого перераспределения на примере трех субъектов федерации (при закреплении на местном уровне ставок налога на прибыль и налога на имущество организаций, а на региональном уровне – налога на добычу полезных ископаемых) показал, что доля налоговых доходов муниципальных образований возрастет на 15-22%, при уменьшении доходов регионального бюджета (без учета введения экологического налога и изменений в налогах на имущество) в среднем на 8,5%.

Одновременно низкая доля региональных и местных налоговых доходов по сравнению с аналогичными показателями в западных странах послужила дополнительным аргументом в пользу изменения российской системы имущественного налогообложения, направленного на увеличение фискальной роли этого вида платежей, а также доработки и утверждения экологического налога и установления регионального статуса этого платежа.

**Вторая группа проблем** ориентирована на систематизацию теоретико-методологических подходов в имущественном налогообложении и их адаптацию для функционирования налоговой системы Российской Федерации.

В работе выявлено, что существенным недостатком системы имущественного налогообложения в России является отсутствие комплексного подхода к исследованию трех важнейших ее компонентов: учета, оценки

---

<sup>3</sup> International handbook of land and property taxation// Richard M. Bird, Enid Slack – Cheltenham, UK; Northampton, MA, USA – p.12

и непосредственно налогообложения. Своевременность и точность учета имущества и определение его стоимости – важнейшие составляющие, без которых невозможен процесс налогообложения, а все эти компоненты являются, по существу, элементами единого механизма, определяющими эффективность функционирования хозяйствующих субъектов и государственных органов на всех уровнях, а также оказывающими большое влияние на размер поступлений налогов в бюджет и на размер налоговых обязательств населения и хозяйствующих субъектов.

Анализ действующих в ведущих западных и ряде развивающихся стран мира моделей и практики налогообложения имущества позволил выделить два основных подхода в этой области: обложение объекта и обложение собственника. От выбора подхода в значительной степени зависит вся система исчисления и сбора обязательного платежа. В ряде стран при построении системы имущественного налогообложения приоритет отдается именно особенностям объекта налогообложения, а не плательщика, и при этом широко распространена практика обложения имущества на основе не только права собственности, но и смежных прав (право пожизненного владения, право пожизненного наследуемого владения и др.), которые также прописываются в нормативно-правовых документах.

В России приоритетным является обложение собственника, что, как показано в работе, при высокой доле государственной собственности на земельные участки и отдельные типы имущества и с учетом специфики в регистрации прав собственности приводит к существенному занижению фискальной и регулирующей функций этого вида налогообложения. Аргументирована необходимость корректировки российского подхода к налогообложению имущества, в целях увеличения значимости объекта в процессе налогообложения и включения в налоговые отношения не только собственников объектов имущества, но и субъектов, имеющих право постоянного (бессрочного) пользования или пожизненного наследуемого владения на объекты налогообложения, не имеющих оформленных прав на такие объекты, а также пользователей государственным имуществом, переданным на длительный срок (более 10-15 лет).

Предложенные изменения позволят, с одной стороны, учитывать особенности объекта налогообложения, а не его собственника (при этом в большей степени будет учтен принцип равенства и усилена ответственность как собственника, так и пользователя имущества), а с другой – обеспечить возможность уплаты налогов с объектов, ранее не включаемых в расчет (незавершенное строительство, неоформленные земельные участки). Предлагаемая реформа одновременно позволит усилить регулирую-

щую роль имущественного налогообложения, внеся в глобальную систему налогообложения имущества (когда налогообложению подвергается вся стоимость имущества, вне зависимости от его целевого или иного деления) элементы шедулярной системы (различные объекты имущества облагаются по разным схемам или ставкам).

Наконец, в работе раскрыто, что применение смешанного субъектно-объектного подхода к налогообложению объектов имущества вносит существенные изменения в принципы регулирования имущественных отношений, дополняя налоговое регулирование через плательщиков, а также через тип (вид) объекта имущества, еще одним срезом, оценивающим и учитывающим территориальный (районный, региональный, межрегиональный) аспект в регулировании. Применение такого подхода в регулировании будет не только способствовать более эффективному, приносящему максимальный доход использованию отдельного объекта, но и координировать механизм налогообложения с общей системой городской застройки, территориальной спецификой, а также учитывать особенности отрасли экономики – экономики недвижимости.

Проведенный в диссертации анализ структуры и динамики налоговых поступлений, а также ситуации на рынке недвижимости в России показал, что доля налогов на имущество в доходах консолидированного бюджета государства существенно меньше, чем в промышленно развитых странах, и продолжает снижаться (на конец 2008 г. не превышает 4,0% всех налоговых доходов). При этом в состав налогов на имущество отнесены: налог на имущество организаций, налог на имущество физических лиц, транспортный и земельный налоги. В исследовании выявлены и раскрыты три ключевые причины этой ситуации.

Прежде всего следует учитывать исторические условия, которые сложились в момент формирования налоговой системы государства: при фактическом отсутствии на протяжении 70 лет частной собственности на объекты имущества и адекватной системы оценки таких объектов собственники не сформировали понимание имущества с позиции комплекса прав и обязанностей, которые вытекают из его владения и пользования. Переход недвижимого имущества в частную собственность и оценочная деятельность начали развиваться одновременно с формированием системы налогообложения, а по отдельным видам объектов эти процессы не завершены до сих пор (земельные участки, нематериальные активы), что негативно сказывается на результатах налогообложения.

В работе выявлено наличие причинно-следственных связей между уровнем развития земельных и имущественных отношений и методологией, а также практикой налогообложения имущества. Выделены основ-

ные этапы развития системы имущественного налогообложения, первый из которых Россия провела в становлении рыночных начал в земельных и имущественных отношениях; при этом принципы и механизмы налогообложения имущества формировались на базе устаревшей системы учета и нормативных показателей оценки. В настоящее время осуществляется переход к следующему этапу, предполагающему применение рыночных механизмов при установлении ставок налога и расчете налоговой базы. В перспективе возможно изменение подхода к налогообложению имущества и переходу от налоговых отношений к системе сборов и пошлин за услуги, оказываемые собственникам объектов имущества, при одновременном переносе акцента на налогообложение операций и доходов от таких объектов.

Одновременно, кроме налогообложения факта владения (пользования) имуществом, правительства большинства государств мира, используя налоговые инструменты, подвергают дополнительному налогообложению совершение с этими объектами различных операций: продажу, передачу, обмен, дарение. Среди специфических налогов с объектов имущества наиболее распространенным является налог на наследство и дарение, практика налогообложения которым имела в России и существует во многих странах мира (в работе исследовался опыт США, Великобритании, Германии, Японии, Норвегии). В работе систематизирована критика такого типа платежа (двойное налогообложение, препятствие накоплению сбережений, аморальность, усложнение налоговой системы) и выделены основные аргументы в пользу налогообложения наследства или дара, которые доказывают теоретическую обоснованность и эффективность его существования и необходимость восстановления в России.

В исследовании на базе механизма налогообложения наследования или дарения, применявшегося в России до 2006 г., предложен уточненный вариант налога (уточнен объект налога, возможность уменьшения размера налоговой базы на величину обязательств и др.), который одновременно обеспечивает принцип единства порядка расчета налоговой базы для каждого вида объекта налогообложения (например, земли, недвижимого имущества или паенакоплений).

Малая доля и низкое значение налогов на имущество в общегосударственных доходах обусловлены также методологическими и практическими недоработками при установлении состава объектов налогообложения, механизма формирования налоговой базы, системы дифференциации ставок и льгот, а также изменениями в действующих механизмах налогов, приводящие к сокращению поступлений (сужение состава объектов по налогу на имущество организаций, ограничение в игорном бизнесе и др.).

Комплексный подход к организации учета, оценки и налогообложения обозначил необходимость внесения изменений в систему учета и регистрации объектов имущества, а также в порядок формирования налоговой базы. Выявлено, что российская методология учета и оценки объектов имущества существенно отличается от общемировой практики не только тем, что она проводит различия в учете и оценке объектов имущества для целей налогообложения между физическими лицами и организациями, но и подвергает учету имущество последних в соответствии как с бухгалтерским, так и налоговым учетом. Значительные расхождения этих видов учета в порядке формирования первоначальной стоимости и начисления амортизации усложняют механизм налогообложения и увеличивают объем работ как при расчете сумм налогов на имущество и прибыль, так и при их администрировании.

На физических лиц возложены обязательства лишь регистрировать имущество в соответствующих органах, в то время как учет и оценку этих объектов для целей налогообложения осуществляют специализированные государственные органы. Однако отсутствие в российском законодательстве сроков обязательной регистрации объектов имущества и недоработки в мерах ответственности за уклонение от нее негативно сказывается на системе имущественного налогообложения.

Обобщение результатов анализа механизмов учета и регистрации прав на объекты имущества подтвердило наличие существенных недостатков в этой системе. В частности, в России отсутствуют различия в первичной и вторичной регистрации имущества, характерные для классического варианта титульной системы регистрации; существование нескольких независимых систем учета и регистрации отдельных объектов имущества приводит к дублированию и расхождению сведений о них.

В работе обоснована необходимость изменения подхода к учету объектов имущества (в первую очередь недвижимого имущества и земли) и регистрации прав на них. В его основу предложено положить принципы двойного учета, первая часть которого основывается на характеристике объекта имущества (в том числе и земли), а вторая – на характеристике собственника (прав на объект). Базисом становится земельный участок, определенный методом сплошного первичного учета по территориальному принципу в разрезе единиц объектов. Информация об объектах недвижимого имущества, формируемая не на основе заявительной процедуры, когда учет объекта имущества базируется на его регистрации, а также на методе сплошного первичного учета, фиксируется в соответствии с земельным участком, на котором они расположены. При этом за единицу учета принимается самостоятельный имущественный объект (исходя из физических, а не стоимостных характеристик), а не его часть (доля), принадлежащая отдельному собственнику.

В контексте исследования выдвинуты также основные положения по организации системы учета и регистрации объектов имущества, с учетом следующих моментов:

- осуществление совместного учета и регистрации специализированным государственным органом (органами), количество которых определяется исходя из специфики типов имущества;
- различие процедур первичной регистрации и перерегистрации. При первичной регистрации объект прав подлежит тщательному техническому анализу, сопоставлению с уже имеющейся информацией об объекте и включению в базу, а права на него – проверке на юридическую чистоту, которые по прошествии определенного срока не оспариваются. В дальнейшем при сделках с этим объектом проводится перерегистрация, при которой проводится лишь проверка правомочности осуществления такой сделки, без исследования юридической чистоты прав на объект и его технических параметров, что существенно упрощает процедуру;
- создание единой информационной базы объектов имущества, которая служит основой для применения не только в области налогового учета или формирования налоговой базы, но и в других областях, как государственными, так и частными структурами.

Таким образом, в единой информационной базе объектов имущества будет фигурировать земельный участок (в разрезе объектов и собственников), а также объекты недвижимого имущества, находящиеся на нем, с параллельным разделением по собственникам отдельных частей таких объектов. Указанный порядок позволит учесть все объекты, независимо от существования прав на этот объект (его часть) и разнообразия этих прав.

Возможность раздельной или нераздельной оценки двух компонентов недвижимости – земли и зданий (сооружений), а также раздельного или единого их налогообложения для оценщика и соответственно для налоговых органов представляет особую значимость, поскольку проблема раздельного или единого налогообложения связана с методическими подходами к оценке этих компонентов. В работе доказано, что раздельная оценка более предпочтительна как при едином, так и при раздельном налогообложении недвижимости. Это обусловлено возможностью разделения в России прав на землю и объект имущества, различием в природе стоимости зданий и земли, подходах к оценке имущества (что предопределяет необходимость различной профессиональной подготовки специалистов), а также множественностью земли как объекта налогообложения и видами использования объектов имущества.

Доказано, что в налогах на имущество при установлении элемента «налоговая база» необходимо использовать дефиницию «кадастровая стои-

мость» («стоимость имущества для целей налогообложения»), поскольку понятие «рыночная стоимость имущества» искажает суть и порядок формирования этого элемента налогообложения. Использование кадастровой стоимости в качестве термина, характеризующего налоговую базу, позволяет избежать недопонимания у налогоплательщика, который сопоставляет эту стоимость с ценой продажи конкретного объекта, а также показывает источник его формирования (кадастр).

В диссертации предложен алгоритм формирования налоговой базы по объектам имущества, предусматривающий на федеральном уровне разработку методик расчета кадастровой стоимости, а также состава обязательных факторов и показателей стоимости объекта. В основе этих методик лежит один из трех оценочных подходов с возможным применением показателей из других подходов, что дает возможность максимально точно и с минимальными затратами определить налоговую базу по объекту имущества. При этом для объектов недвижимого имущества приоритетным должен остаться затратный подход, уточненный корректирующими факторами, полученными из реальных сделок, совершенных на рынке недвижимости (т.е. с учетом сравнительного подхода). По земельным участкам целесообразнее применять доходный подход с уточнением полученной базовой стоимости корректирующими факторами, состав и структуру которых утверждают на региональном уровне при обязательной экспертизе независимых экспертов – оценщиков.

Одновременно установлено, что методики расчета отдельных видов имущества могут различаться в зависимости от состава ценообразующих факторов и их значимости в итоговой кадастровой стоимости, но должны быть едины в отношении одного вида объекта имущества (например, жилого имущества в многоквартирном доме, жилого индивидуального дома и т.п.).

Региональные (местные) власти в этой схеме осуществляют выбор методики, применяемой для исчисления каждого типа объектов имущества, определяют состав ценообразующих и корректирующих факторов и устанавливают их в законодательном порядке на срок не менее 8-10 лет. Конкретные значения факторов стоимости определяются на основе работ, проведенных как государственными органами (физические и технические характеристики объекта), так и частными независимыми организациями (оценочными и аналитическими компаниями).

По объектам имущества, не относимым к недвижимым (оборудование, машины, станки и т.п.), целесообразно использовать Международный стандарт финансовой отчетности IAS 16 «Основные средства» и облагать указанные объекты имущества по «справедливой стоимости» (рыночная

стоимость, определяемая путем оценки, а при невозможности определить рыночную стоимость, ввиду специфической природы основных средств, – по остаточной восстановительной стоимости). В исследовании обозначена возможность применения на переходном этапе (с учетом периода интеграции российской системы учета и МСФО) положений налогового учета, позволяющих исключить различия между бухгалтерским и налоговым учетом и сопоставить подоходные налоги с имущественными.

**Третья группа** проблем посвящена разработке теоретических положений и практических рекомендаций по уточнению механизмов налогообложения имущества в Российской Федерации, органично взаимосвязанных как между собой, так и с другими налоговыми платежами и всей финансовой системой государства.

Помимо изменений, которые предложено внести в порядок формирования объекта налогообложения и налоговой базы, в работе раскрыты направления реформирования системы дифференциации в налогах на имущество, наиболее распространенными и эффективными элементами которой являются дифференциация ставок и применение системы налоговых льгот. Выявлено, что имеет место неравномерное распределение нагрузки по налогам на имущество между организациями различных видов деятельности, а также различия в подходах и размерах установленных ставок по имуществу организаций и граждан, приводящее к применению различных схем налоговой минимизации. Для решения указанных проблем в работе предложена дифференциация ставок по налогам на недвижимое имущество (землю) организаций и физических лиц, базирующаяся на следующих положениях:

1) ставка налога должна увеличиваться в зависимости от стоимости имущества и количества объектов налогообложения;

2) приоритетным критерием дифференциации ставок должен стать тип имущества, а не категория собственника; при этом основные типы имущества целесообразно установить на федеральном уровне, с возможностью их дополнения на региональном (местном);

3) недопустимо ставку налога ставить в исключительную зависимость от платежеспособности собственника; одновременно налоговая нагрузка от платежей за имущество не должна перекрывать платежеспособность населения, что требует установления определенной корреляции налога с доходами собственника;

4) доходы от налога должны соотноситься с расходными обязательствами региона (муниципального образования).

Исходя из указанных положений, а также основываясь на статистическом анализе средней стоимости имущества и доли платежа в доходах

налогоплательщиков, в работе сформулированы критерии группировки объектов, предложены базовые ставки по налогу на имущество физических лиц и земельному налогу, а также осуществлен анализ последствий их применения (табл. 1).

**Таблица 1**

*Примерный вариант дифференциации ставок налога на имущество физических лиц в зависимости от стоимости и типа имущества.*

Палоговая база (стоимость одного объекта имущества), тыс. руб.	Базовая ставка палого с объекта, %	
	жилого назначения	нежилого назначения или иного имущества
До 4 000	0,1	0,3
От 4 000 до 10 000	0,2	0,5
От 10 000 до 15 000	0,25	0,6
От 15 000 до 25 000	0,3	0,8
Свыше 25 000	0,5	1,2

Проведенный в исследовании расчет суммы налога опирается на определение стоимости всего объекта имущества, без выделения доли каждого его собственника, с последующим распределением налогового оклада пропорционально этой доли. Для владельцев нескольких объектов жилой недвижимости или долей в них предлагается установление двух коэффициентов (в зависимости от доли в собственности) к сумме налога, предъявляемой к уплате такому владельцу. В компетенцию муниципального образования будет входить установление итоговых значений как самих разрядов (дополнительная градация разрядов), так и ставок в пределах этих разрядов. При этом обязательным условием является соблюдение границ отклонения итоговых значений стоимостей и ставок от базовых.

Аналогичный прогрессивный принцип построения ставок налога предложен и при установлении земельного палого, а в качестве возможных типов использования земель, служащих основой для дифференциации ставок, выделены:

- земли под жилыми домами многоэтажной застройки, дачных и садоводческих объединений граждан;
- земли под домами индивидуальной жилой застройки, земли гаражей и автостоянок;
- земли под объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса, торговли, общественного питания, бытового обслуживания;
- земли под промышленными и иными объектами.

Для аргументации предложенной системы построения ставок земельного налога в работе произведен расчет кадастровой стоимости и итоговых значений поступлений как по действующему порядку налогообложения, так и по предлагаемому проекту дифференциации.

В результате расчета величина налоговой нагрузки по двум налогам (на имущество и землю) для большинства налогоплательщиков увеличится примерно в 4-5 раз, но она не будет превышать 3-5% от валовых доходов собственников. Одновременно при установлении итоговых ставок налога на имущество и земельного налога предложено учитывать и фискальные потребности муниципальных образований (как это имеет место во многих промышленно развитых странах), а также региональные отклонения в стоимости имущества от средних по стране.

Система дифференциации ставок налога на имущество организаций должна базироваться на типе (группе) объектов обложения с возможной дополнительной корректировкой в зависимости от отрасли деятельности или срока эксплуатации. При этом при построении базовых ставок необходимо ориентироваться как на значимость той или иной группы имущества в производственном процессе (оказании услуг), так и на приоритетность фискального значения налога на имущество организации в региональном бюджете, не допуская резкого снижения налоговых поступлений.

В качестве вариантов групп, по которым предлагается осуществить дифференциацию ставок, выделены:

- 1) жилой фонд (жилое недвижимое имущество и жилые помещения);
- 2) здания (кроме жилых), помещения, сооружения, передаточные устройства;
- 3) машины (кроме транспортных средств), оборудование, приборы и устройства;
- 4) нематериальные активы;
- 5) иное имущество (животные, инструменты, инвентарь и т.п.).

В отношении дифференциации ставок транспортного налога в работе пересмотрены параметры их корректировки на региональном уровне и предложено отменить ограничение по минимальному размеру ставок налога и предел их возможного увеличения, установив максимальные ставки налогов на федеральном уровне. Одновременно обоснована возможность установления дифференциации ставок в зависимости от типа двигателя транспортного средства, определив поправочные коэффициенты по типам двигателя и стандартам экологичности. Учитывая европейский опыт такой дифференциации, выделены группы двигателей (гибридные, «Евро 4 (5)» и иные) и предложены соответствующие этим группам коэффициенты.

Чрезмерный объем преференций в большинстве налогов на имущество, широкие возможности для уклонения от налогообложения и зачастую экономическая и социальная необоснованность при их установлении требует корректировки не только состава льгот, но и принципов их построения на федеральном и региональном (местном) уровне. В работе обоснована целесообразность сохранения для федерального уровня варианта льготирования по субъектному принципу (например, для социально незащищенных лиц и особо значимых организаций). При этом абсолютное большинство действующих льгот по налогам на имущество для физических лиц предлагается заменить установлением «налоговых предохранителей», суть которых заключается в том, что по налогу устанавливается максимальный размер обязательств, определяемый в виде процента от совокупного (чистого) дохода собственника. Указанный механизм – обычная практика во многих странах мира (например, в США и Франции), однако величина «налогового предохранителя» у социально незащищенной группы населения в России, как показывает структура расходов, должна составлять не 60-80%, как в этих странах, а не более 15-20% от личного годового дохода (8-10% от чистого дохода, за вычетом НДФЛ). Одновременно обосновано, что этот вариант льготирования можно применять и в отношении валового дохода семьи при совместном владении имуществом, опираясь на концепцию семейного налогообложения.

В работе доказывается, что на местном (региональном) уровне наиболее эффективно льготирование по объектно-субъектному принципу, при этом обязательным условием установления льгот является экономическая обоснованность при введении преференций (с учетом социальных последствий), а также ее фактическое применение не менее чем двумя налогоплательщиками (для поддержки конкуренции и исключения лоббирования).

Существенному изменению в работе подвергнут и порядок исчисления и уплаты налога. Обосновано, что возложение на собственника (пользователя) обязанности инициировать расчет налоговой базы (для организаций) или расчет суммы налога (для физических лиц) позволит ускорить процедуру исчисления и уплаты налога, повысит ее надежность и существенно сократит объемы неуплаты по налогам на имущество. Налоговые органы в этой схеме становятся либо получателями информации о произведенном запросе (для налогового контроля за организациями), либо исполнителями непосредственного расчета суммы налога (для плательщиков – физических лиц).

В экономической литературе, помимо эволюционного изменения системы налогообложения имущества, предлагаются варианты ее кардинального реформирования, среди которых наиболее обсуждаемым является налог на недвижимость. Проведенный в работе анализ зарубежного опыта, а также результатов осуществленного в России эксперимента по введению налога

на недвижимость показал, что характерная для российской правовой системы возможность обособления прав на составные элементы недвижимости служит важнейшим аргументом в пользу налогообложения каждого из этих элементов и сохранения действующей в России раздельной системы налогообложения объектов имущества. Изменение налоговой системы и установление единого платежа для регионального и местного уровня вместо трех действующих в России налогов приведут к существенным изменениям в объемах и структуре межбюджетных отношений и окажут отрицательное влияние на позиции бюджетного федерализма. Кроме того, введение нового налога потребует серьезных подготовительных организационных мероприятий, финансовых затрат, приведет к усложнению налоговых отношений, увеличению работы налоговых органов, отрицательным образом скажется на восприятии налоговой системы налогообложения со стороны плательщиков.

Одновременно в работе выделены отдельные положительные результаты внедрения налога на недвижимость и предложена их интеграция в действующие механизмы налогов. В частности, эксперимент позволил аргументировать необходимость формирования эффективной системы информационного обмена между регистрирующими, учетными и контролирующими органами, а также службами, занимающимися предоставлением информации для формирования налоговой базы. Результаты эксперимента обозначили необходимость построения финансовой модели налога и расчета экономического эффекта, получаемого от проведенных изменений; применение этой модели было осуществлено для обоснования изменений в действующих механизмах налогов. Возможно также применение принципа сопоставимости методик определения стоимости объектов имущества для их собственников и арендаторов (в частности муниципального жилья), обоснованного в ходе реализации проекта.

Наконец, с учетом зарубежного опыта налогообложения недвижимости в исследовании установлена стратегическая цель развития российской системы имущественного налогообложения, заключающаяся в установлении взаимосвязи приращения доходов бюджета и положительной динамики в предоставлении услуг в сфере недвижимости.

Всестороннему анализу подверглись и другие варианты реформирования налогообложения имущества (в первую очередь, физических лиц), которые предусматривали введение дополнительного налога, например, «на вторую квартиру» (на инвестиционную квартиру) или налога на предметы роскоши<sup>4</sup>. В диссертации обосновано, что установление сложно-прогрессивных ставок налога на имущество (недвижимость), учитывающих стоимость и

---

<sup>4</sup> Проект Федерального закона «О внесении изменений в часть первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» № 442151-4 от 13.06.2007.

тип объектов имущества, а также количество таких объектов, окажется более результативным, чем установление нового налога, и позволит обеспечить выполнение принципа недопустимости двойного налогообложения.

Построенная в работе структурная модель налога на недвижимое имущество (применимая и для налога на землю) отражает изменения в элементах налогов на имущество и включает параметры, которые ранее не учитывались в действующей концепции налога на имущество. В первую очередь это многокомпонентная взаимосвязь всех обязательных элементов налога как между собой, так с информационной средой объектов имущества, а также учет принципа фискальной потребности бюджета и экономического потенциала плательщика налога (рис. 1).

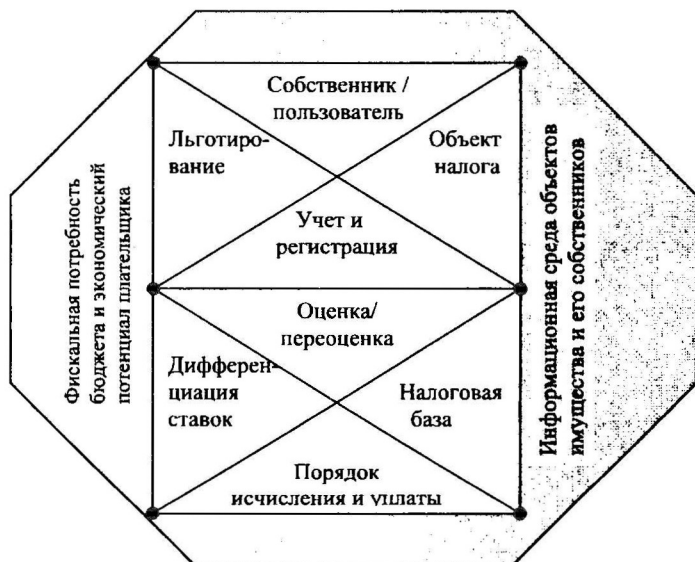


Рис. 1. Модель налога на недвижимое имущество (налога на землю)

Представленная модель позволяет уточнить взаимосвязь налогов на имущество с другими обязательными платежами. Речь идет о возможности применять информацию о налоговой базе и сделках с имуществом не только для налогов с таких объектов, но и для контроля, а в некоторых случаях и для расчета сумм налогов на доходы и операции.

Кроме того, ориентируясь на действующий порядок отнесения сумм налогов на имущество организации на расходы при расчете налога на прибыль, в работе предложено установить аналогичный порядок для налогов на имущество и на доходы физических лиц (по имуществу, используемому в предпринимательской деятельности). Сформированная взаимосвязь

этих платежей стимулирует экономическими инструментами обязательное оформление предпринимательской деятельности (в том числе и сдачу жилого имущества в аренду).

Информационный обмен между налогами предполагается и через установление взаимосвязи между фактом и суммой осуществления операции с имуществом (в первую очередь купли-продажи) и официальным декларированием доходов (расходов) участников сделки и ее размером. Необходимой составляющей для реализации такой взаимосвязи будет восстановление в НК РФ нормы (формально присутствовавшей в нем с 1998 г., но не выполняемой и отмененной в 2006 г.) о праве налоговых органов сопоставлять крупные расходы с доходами налогоплательщиков, что позволит, с одной стороны, стимулировать легализацию доходов, а, с другой, снизит количество спекулятивных сделок на рынке недвижимости.

**Четвертая группа** проблем связана с формированием целостной информационной среды объектов имущества, предназначенной для решения задач информационного обеспечения в сфере имущественного налогообложения.

В работе показано, что существенные недостатки в методологии и организации учета, регистрации и оценки объектов имущества усугубляются отсутствием единой информационной системы, способной достоверно и своевременно отражать сведения об этих объектах, которые необходимы для различного рода целей, в том числе и для налогообложения. Информация, необходимая налоговым органам для учета, налогообложения и контроля за объектами имущества, фрагментирована и рассредоточена по различным информационным ресурсам и формируется в различных регистрирующих, учетных и иных органах и учреждениях. Учитывая, что данная информация является вспомогательной при контроле за уплатой других налогов (НнПр, НДС, НДФЛ, НДС и др.), значимость информационного обеспечения процесса учета и налогообложения объектов имущества существенно возрастает. Из-за отсутствия целостной картины, затрагивающей все сферы владения и пользования имуществом, а также противоречивости некоторых данных налоговые органы не только не могут эффективно использовать имеющуюся информацию для анализа, планирования и контроля, но зачастую не в состоянии правильно и своевременно выписать уведомление по налогу.

Обосновано, что стратегической целью развития имущественного налогообложения и совершенствования эффективности контроля за объектами имущества и операций с ними является создание единой государственной территориально-распределенной информационной системы имущественного налогообложения, которая позволит обобщенно представить всю име-

ющуюся информацию о таких объектах. В работе предложена концепция функционирования единой информационной среды объектов имущества и сформирован алгоритм ее реализации путем создания на региональном уровне информационной платформы (региональной информационной территориально-распределенной системы), включающей как новые информационные ресурсы, так и специальный программно-технологический модуль. Этот модуль призван обеспечить приведение данных из уже созданных информационных ресурсов к единой терминологии, их одинаковую интерпретацию и точное сопоставление, перенос отдельных информационных ресурсов (ИР), созданных на различных платформах и в различных программных средах, в единую зависимую базу данных об объектах имущества для налоговых органов. На федеральном уровне формируется информационная платформа (метасистема), позволяющая объединять и анализировать сведения региональных информационных систем.

Создание на федеральном уровне метасистемы позволит по одному запросу получать консолидированные данные из нескольких источников, а также выполнять их комплексный анализ. В то же время наличие такой метасистемы не означает формирование централизованной базы по всем объектам имущества, расположенным в России. Мировая теория и практика подтверждает неэффективность попыток построения сверхцентрализованной базы и монополизации информационной деятельности, тем более что создание полноценной электронной информационной базы по объектам имущества – лишь составная часть полной информатизации процесса налогообложения имущества.

Принципиальное отличие представленной модели заключается в том, что в ней описываются только информационные ресурсы с хранящейся в них информацией и способы доступа к ним с правилами интеграции. Сведения могут быть фрагментированы и рассредоточены по различным ИР, однако в метасистеме должно быть указано, из каких источников они поступают и в каком виде должна быть представлены. Это позволяет осуществить не только систематизацию необходимой информации для принятия решений на уровне государства (при бюджетном планировании) и обеспечения взаимодействия с другими глобальными информационными ресурсами, но и получить сведения об объектах имущества в разрезе собственников. Данная информация необходима при построении прогрессивного налогообложения имущества, учитывающего количество или стоимость объектов, принадлежащих одному лицу. Для обеспечения взаимодействия информационной системы с внешними пользователями предусматривается создание единой системы обслуживания запросов, порядок работы которой сформулирован в работе (рис. 2).



Рис. 2 Схема информационной территориально-распределенной системы

- > первичный (основной) информационный поток,
- > вторичный (второстепенный) информационный поток,
- - - - -> возможный информационный поток.

Такой подход, не меняя устоявшихся правил работы с распределенными ресурсами в регистрирующих, учетных, оценочных и иных органах, позволит создать целостную информационную среду с четко распределенными полномочиями по вводу, изменению и уничтожению информации в пределах полномочий соответствующих структур. В работе показано, что предлагаемая система обеспечит оперативную актуализацию и большую достоверность данных, снижение затрат и усиление взаимодействия различных государственных структур.

Для эффективного функционирования столь сложной системы информационного обеспечения представляется целесообразным создание специализированной *Службы поддержки и администрирования информационной среды* (далее – Служба), которая будет выполнять роль администратора системы, а также центрального органа исполнительной власти, уполномоченного определять налоговую базу. Служба должна быть сформирована в каждом субъекте федерации по иерархическому принципу в рамках существующей Феде-

ральной службы государственной регистрации, кадастра и картографии. Это позволит установить стандартные параметры при формировании базы данных об имуществе, унифицировать критерии учета, обеспечить возможность изменения методик формирования налоговой базы в различных субъектах федерации и использовать сведения на всей территории России (рис. 3).



Рис. 3. Организационно-функциональная модель системы имущественного налогообложения

где —> первичный (основной) информационный поток,  
 —> вторичный (второстепенный) информационный поток,  
 - - -> иные информационные потоки.

Указанная Служба, исходя из вариантов оценки, установленных в законе субъекта федерации для отдельного вида имущества (жилой объект, земельный участок, квартира и др.), производит выбор сведений, необходимых для этой оценки и осуществляет расчет стоимости отдельного объекта имущества и занесение полученного результата в единую базу данных об объектах недвижимости. Именно на основе указанной базы производится расчет суммы налога и выписывается уведомление об уплате налога. В случае если законодательство по налогам предусматривает самостоятельный расчет суммы налога, налогоплательщик обращается в Службу с заявлением о предоставлении сведений для расчета и уплаты налога.

Важное место в новой функциональной модели имущественного налогообложения должен занять орган апелляции (отдел), занимающийся исключительно вопросами предварительного досудебного разбирательства порядка расчета налоговой базы. Этот орган должен быть независимым от основных участников налоговых отношений, подчиняться Министерству финансов РФ и производить по запросу независимое определение величины тех или иных показателей, включенных в законодательно установленную методику оценки. Кроме того, в полномочия апеллиционного отдела могут входить не только корректировка налоговой базы (исходя из изменения показателей), но и право вносить предложения по изменению методики или отдельных параметров (показателей) оценки объектов имущества.

Возможности новой информационной среды объектов имущества приводят к необходимости корректировки центрального звена всей системы имущественного налогообложения – порядка формирования налоговой базы. В работе построена модель оценки недвижимости, которая включает элементы как жесткой монопольной централизации в формировании информационной системы (испанская модель), так и американской модели оценки независимыми оценщиками. Для реализации этой модели необходимо изменить порядок регламентации оценочной деятельности для целей налогообложения, уточнив не только полномочия органа, осуществляющего расчет налоговой базы, но и систему методов, алгоритмов и правил взаимодействия оценщиков и иных субъектов в процессе определения стоимости имущества.

Государственные органы должны быть ответственны за методику формирования налоговой базы, поддержание в рабочем состоянии информационной среды и отдельных информационных ресурсов с базовыми характеристиками объектов имущества. Среди основных участников, предоставляющих сведения о стоимостных показателях или их корректировках, а также осуществляющих помощь в формировании состава и структуры ценообразующих и корректирующих факторов, ведущую роль должны играть независимые оценщики и эксперты. Показатели, влияющие на стоимостные характеристики, будут определяться через различные источники, а значения этих факторов подвергаться анализу и корректировке. Определение правомерности применения льгот, ставок или иных элементов налога сохраняется в полномочиях налоговых органов.

Создание информационной системы в функционирующей информационной среде объектов имущества позволит принципиально изменить порядок исчисления и уплаты налога, оптимально использовав систему электронного запроса в качестве приоритетного варианта получения налогового уведомления или информации о налоговой базе. Налогопла-

тельщик в этом механизме становится инициатором проведения расчета налоговой базы, который осуществляет единый государственный орган – Служба поддержки и администрирования, которая в зависимости от субъекта налогообложения либо передает расчет налоговой базы для самостоятельного расчета суммы налога (для организаций) либо предоставляет эти сведения в налоговый орган (для физических лиц). В диссертации приведен алгоритм исчисления и уплаты налога для каждой группы плательщиков. Применение новых информационных средств позволит ускорить процедуру расчета налога и изменить сроки его уплаты для физических лиц, перенеся первый из законодательно установленных сроков на более раннюю дату (например, на срок до 1 июня). Проведенный в работе анализ показывает, что новый порядок обеспечит более раннее поступление налоговых доходов для государства и их некоторый прирост и большую равномерность распределения налогового оклада для плательщика.

Универсальность создаваемой информационной среды объектов имущества проявляется также в том, что административное управление и обработка данных осуществляются не только в процессе ее создания и уточнения, но и в процессе использования сформированных сведений. В частности, результаты формирования и обработки сведений об имуществе используются не только для регулирования отношений между налогоплательщиками и налоговой службой, но и становятся главным звеном для осуществления налогового планирования в налогах на имущество. Более того, создаваемые элементы информационной среды объектов имущества позволят решать широкий круг задач, связанных с информированием как субъектов налоговых отношений (органов регистрации, учета, оценки, налоговых органов и налогоплательщиков), так и многочисленных внешних пользователей, которым необходима первичная или производная информация, находящаяся в системе. Система позволяет обеспечить функционирование иных информационных ресурсов, обеспечивать управление государственным имуществом, а также предоставлять сведения информационной среды для страховых, ипотечных, залоговых и других отношений, связанных с имуществом. Реализация этих услуг основана на возможности системы определять стоимость имущества с помощью иных (нежели прописано в налоговых законах) методик, позволяющих максимально приблизить результаты такой оценки к реальной стоимости. Принципиальное отличие информационного обеспечения используемого в неналоговых сделках заключается в платности услуг оценки и информирования, а размер платы должен зависеть от цели использования, типа и объема предоставляемой информации.

## Основные публикации по теме диссертации:

### *Монографии /40.2 п.л. /.*

1. *Смирнов Д.А.* Направления развития налогообложения объектов имущества в России [текст] /Д.А. Смирнов// – М.: ВивидАрт, 2009.– 250 с. – 14,53 п.л.
2. *Смирнов Д.А.* Имущественное налогообложение: актуальные проблемы [текст] /Д.А. Смирнов// – М.: Экономика, 2007. – 203 с. –14,0 п.л.
3. *Смирнов Д.А.* Проблемы гармонизации системы имущественного налогообложения в России [текст] /Д.А. Смирнов// – М.: Бухгалтерский учет, 2003. – 212 с. –11,67 п.л.

### *Статьи в журналах и изданиях, определенных ВАК /7.06 п.л./*

4. *Смирнов Д.А.* Практические аспекты применения информационной среды объектов имущества при налогообложении, налоговом администрировании и в иных целях [текст] /Д.А. Смирнов// Экономические и гуманитарные науки. – 2009. – № 9 (215). – 0,53 п.л.
5. *Смирнов Д.А.* Терминология в имущественном налогообложении и практическая значимость ее уточнения [текст] /Д.А. Смирнов// Экономические и гуманитарные науки. – 2009. – № 7 (213). – 0,58 п.л.
6. *Смирнов Д.А.* Регулирующие и фискальные возможности налога на имущество физических лиц в современной налоговой системе Российской Федерации [текст] /Д.А. Смирнов// Вестник Тамбовского государственного университета им. Г.Р. Державина. 2009. – № 10 (78). – 0,72 п.л.
7. *Смирнов Д.А.* Модель налога на имущество в условиях функционирования единого информационного пространства объектов имущества [текст] /Д.А. Смирнов// Вестник Уральского государственного университета.– 2009. – № 5. – 0,64 п.л.
8. *Смирнов Д.А.* Налоговые риски в имущественном налогообложении [текст] /Д.А. Смирнов// Финансы и бизнес. – 2009. – № 3. – 0,62 п.л.
9. *Смирнов Д.А.* Роль налогов на объекты имущества при формировании регионального и местного бюджета в Российской Федерации [текст] /Д.А. Смирнов// Вестник Оренбургского государственного университета. – 2009. – № 5. – 0,8 п.л.

10. *Смирнов Д.А.* Земля в системе имущественного налогообложения [текст] /Д.А. Смирнов// Вестник Ростовского государственного экономического университета (РИНХ). – 2009. – № 1(27). – 0,52 п.л.
11. *Смирнов Д.А.* Государственный кадастр недвижимости и его роль при налогообложении имущества [текст] /Д.А. Смирнов// Вестник Самарского государственного экономического университета. – 2008. – № 8. – 0,65 п.л.
12. *Смирнов Д.А.* О налоговой нагрузке при налогообложении имущества физических лиц [текст] /Д.А. Смирнов// ЭПОС (Экономика, политика, окружающая среда). – 2008. – № 3 (35). – 0,5 п.л.
13. *Смирнов Д.А.* Единое информационное пространство объектов имущества как необходимый компонент имущественного налогообложения [текст] /Д.А. Смирнов// Вестник Тамбовского государственного университета им. Г.Р. Державина. – 2008. – № 9 (65). – 0,65 п.л.
14. *Смирнов Д.А.* Перспективы развития налогообложения имущества физических лиц в РФ [текст] /Д.А. Смирнов// ЭПОС (Экономика, политика, окружающая среда). – 2006. – №4. – 0,45 п.л.
15. *Смирнов Д.А.* Налоговая реформа в имущественном налогообложении в действии [текст] /Д.А. Смирнов// Экономический вестник Ростовского государственного университета. – 2005. – № 3. – 0,4 п.л.

***Публикации в прочих научных изданиях:  
17 работ – авторским объемом 9,87 п.л***

02

СМИРНОВ ДЕНИС АЛЕКСАНДРОВИЧ  
**ТЕОРИЯ И МЕТОДОЛОГИЯ ИМУЩЕСТВЕННОГО  
НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

*Автореферат*