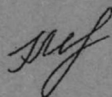


0-795948

На правах рукописи



МАМЕДОВ Давыд Адалятович

**КОНЦЕПЦИЯ И РАЗВИТИЕ
МЕТОДИЧЕСКОГО ИНСТРУМЕНТАРИЯ
НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НЕДВИЖИМОСТИ**

Специальность: 08.00.10 - "Финансы, денежное обращение и кредит"

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Йошкар-Ола - 2012

Диссертация выполнена в ФГКОУ ВПО "Московский университет МВД Российской Федерации".

Научный руководитель - доктор экономических наук, доцент
Бобошко Наталья Михайловна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Павлова Лидия Петровна
(профессор кафедрой "Налоги и налогообложение" ФГОБУ ВПО "Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации")

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



0000790906

кандидат экономических наук
Хузягалиева Эльвира Хайдаровна
(доцент кафедры "Налоги и налогообложение" ФГБОУ ВПО "Марийский государственный технический университет")

Ведущая организация - ГБОУ ВПО "Сургутский государственный университет Ханты-Мансийского автономного округа – Югры"

Защита состоится 23 марта 2012 года в 13⁰⁰ часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.115.05 при ФГБОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" по адресу: Йошкар-Ола, Панфилова, 17, Марийский государственный технический университет, корпус 3, ауд. 316.

Юридический и почтовый адрес университета: 424000, г. Йошкар-Ола, пл. Ленина, 3.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ФГБОУ ВПО "Марийский государственный технический университет".

Сведения о защите и автореферат диссертации размещены на официальном сайте ВАК Министерства образования и науки РФ <http://www.vak2.ed.gov.ru> и на официальном сайте ФГБОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" <http://www.marstu.net>.

Автореферат разослан 22 февраля 2012 года.

Ученый секретарь диссертационного совета, канд. экон. наук, доцент

Л.Я.Яковлева

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Для стимулирования инновационного развития страны, курс на которое принят Правительством России, необходимо, чтобы все элементы государственной политики, в том числе в бюджетной и налоговой сферах, были настроены на это развитие и создавали условия для новых механизмов финансовой поддержки хозяйствующих субъектов. Важнейшей предпосылкой формирования новой модели инновационного развития является сбалансированность и устойчивость бюджетной системы, доходная часть которой формируется в основном за счет налогов. Неравномерное в плане финансовой обеспеченности развитие российских регионов может в какой-то мере быть устранено за счет политики выравнивания и развития региональных бюджетов.

В условиях, когда одним из основных источников доходов, формируемых региональные и местные бюджеты, являются имущественные налоги, реформа этой сферы налогообложения может принести ощутимые результаты. Поэтому в Бюджетном послании Президента России Федеральному собранию РФ о бюджетной политике в 2012-2014 годах провозглашена необходимость обеспечивающих мер для завершения подготовки к введению налога на недвижимость и проведению кадастровой оценки. Введение этого налога предусматривает более справедливое распределение налоговой нагрузки между объектами с разной рыночной стоимостью.

Поскольку подготовка к введению налога на недвижимость еще не завершена, отсутствуют механизмы исчисления совокупного налога на землю и строений, расположенных на этой земле, порядок оценки целого ряда специфических объектов, как например объектов в виде комплекса недвижимого имущества, объектов в условиях их частичной ликвидации и др., не запущена процедура массовой кадастровой оценки, то требуются более глубокие научные подходы по разработке информационного и методического обеспечения налогообложения объектов недвижимости, их контроля и мониторинга.

Начало эффективного развития налогообложения недвижимости в России связывают с проведением экспериментов в отдельных регионах и городах, проводимых с 1996 года и реализации мер налоговой политики, направленных на создание справедливой системы налогообложения имущества граждан. Введение налога на недвижимость должно решить важную социальную задачу укрепления местных бюджетов при условии, что налог будет социально приемлемым, учитывающим сложившийся уровень доходов населения и не приведет к росту налоговой нагрузки на малообеспеченных граждан. Для укрепления региональных бюджетов требуется действенная реформа имущественного налогообложения организаций. Замена налога на имущество организаций и земельного налога на недвижимость требует решения серьезных организационных вопросов, таких как создание института независимых оценщиков, разработка научного инструментария рыночной оценки значимых объектов недвижимости и их кадастрового учета.

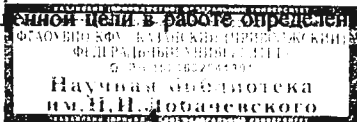
Рассматривая налог на недвижимость сквозь призму межбюджетных отношений, появилась реальная основа для регулирования доходных источников региональных и местных бюджетов, развития экономики за счет реализации региональных программ и совершенствования местного самоуправления. Сложности имущественного налогообложения в настоящее время связаны с тем, что: до сих пор законодательно не урегулированы вопросы, связанные с определением кадастровой стоимости объектов недвижимости, особенно на региональном уровне; не доказана эффективность нового налога в качестве главного инструмента, использование которого приведет к росту доходов бюджета, если его рост не будет прямым следствием роста стоимости облагаемого имущества; не решены методические вопросы применения льгот, дифференциации ставки налогообложения по видам недвижимости; и т. д. Для решения перечисленных проблем необходимы единая концепция и методический инструментальный набор налогообложения объектов недвижимости, их оценки и контроля. Это обусловил выбор темы диссертационного исследования.

Степень изученности проблемы. Отдельные вопросы и проблемы имущественного налогообложения рассматривались учеными на протяжении многих периодов становления и развития налоговой системы: от общих теоретических и методологических подходов – к вопросам фискального характера налогообложения, содержания проводимых налоговых реформ. В этой связи работы известных экономистов У.Петти, Ф.Кенэ, А.Смита, Д.Рикардо, Н.И.Тургенева, Дж. Кейнса и других использованы как база для постановки проблемных вопросов имущественного налогообложения. Науке известны классические и современные исследования в области принципов и особенностей исчисления налогов экономистов А.А.Соколова, А.А.Исаева, С.Ю.Витте, А.В.Брызгалин; Л.И.Гончаренко, И.А.Майбурова, Л.П.Павловой, А.Б.Паскачева, В.Г.Пансков; Ф.Ф.Ханафеева, Д.Г.Черника, Т.Ф.Юткиной и многих других. Генезис исследований в этих трудах вопросов, имеющих отношение к имущественному налогообложению, составил научную основу понимания сущности и комплексного развития налога на недвижимость. Особое значение для настоящего исследования имеют работы М.В.Мишустина, Д.А.Смирнова, Н.М.Бобошко, которым внесен серьезный научный вклад в развитие методического и информационного обеспечения администрирования в сфере имущественного налогообложения.

Однако, не все работы комплексно охватывают проблему налогообложения объектов недвижимости, требует своего развития понятийный аппарат и система методов, позволяющих совершенствовать данную область налогообложения на практике. Актуальность и недостаточная изученность данной проблемы предопределили цель и задачи исследования.

Цель и задачи исследования. Цель исследования заключается в обосновании и решении важной научной проблемы развития концепции и разработки методического инструментария налогообложения недвижимости.

Для достижения поставленной цели в работе определены следующие задачи:



- обосновать роль налога на недвижимость в совершенствовании бюджетно-налоговой политики и укреплении региональных и местных бюджетов;
- раскрыть сущность объектов недвижимости и обосновать ее с позиции теории основного капитала;
- обосновать концепцию управления недвижимостью как основу налоговой политики в сфере имущественного налогообложения;
- выявить особенности налоговой базы налога на недвижимость для применения его организациями;
- систематизировать инструментарий оценки объектов недвижимости для целей налогообложения;
- раскрыть теоретическую сущность налогообложения недвижимости физических лиц и выделить необходимый для реализации на практике методический инструментарий;
- раскрыть принципиальные позиции и содержание информационного обмена в процессе взаимодействия различных государственных органов при осуществлении ими полномочий в области налогообложения недвижимости;
- дать методические рекомендации по анализу налогоплательщика и контролю налога на недвижимость в системе налогового администрирования.

Область исследования. Диссертационная работа выполнена в рамках обозначенных в паспорте специальностей ВАК 08.00.10 - Финансы, денежное обращение и кредит в части пунктов: 2.17 "Бюджетно-налоговая политика государства в рыночной экономике", 2.28 "Налоговый потенциал региона и муниципальных образований", 3.14 "Теория, методология и базовые концепции налогообложения хозяйствующих субъектов".

Предмет и объект исследования. *Предметом исследования* явились теоретические и методологические положения, определяющие принципы налогообложения недвижимости, развитие налоговых отношений в сфере имущественного налогообложения и бюджетной политики. *Объектом исследования* выбрана деятельность региональных налоговых органов по администрированию имущественных налогов, используемый инструментарий анализа и контроля объектов недвижимого имущества налогоплательщиков.

Теоретическая и методологическая основа исследования. Основой исследования послужили труды российских и зарубежных ученых в области экономической теории, финансов, бюджета, налогообложения, зарубежный и отечественный опыт учета и оценки объектов имущества, позволяющие в результате систематизации идей определить концептуальные направления развития методического инструментария налогообложения недвижимости.

Информационная база исследования. В процессе исследования использовались статистические данные и материалы региональных налоговых органов, планы и прогнозы формирования бюджетов за счет поступлений налога на имущество организаций, налога на имущество физических лиц, земельного налога; данные налоговых органов по учету и контролю налогоплательщиков.

Научная новизна исследования заключается в научном обосновании и развитии комплекса теоретико-методических вопросов и разработке практических рекомендаций по формированию и использованию методического инструментария налогообложения недвижимости.

В работе получены и выносятся на защиту следующие результаты, характеризующиеся научной новизной и практической значимостью:

- определена роль налога на недвижимость в совершенствовании налоговой политики государства, заключающаяся в укреплении региональных и местных бюджетов, обеспечении прозрачности бюджетно-налоговой сферы; обосновано содержание объектов недвижимости с позиции теории основного капитала;
- разработана концептуальная модель управления недвижимостью, взаимодействие элементов которой как основу налоговой политики в сфере имущественного налогообложения;
- уточнено содержание налоговой базы налога на недвижимость и предложен алгоритм расчета;
- систематизирован инструментарий оценки объектов недвижимости, определена возможность его использования для целей налогообложения;
- обоснована сущность отношений в сфере управления недвижимостью физических лиц, выделен необходимый для реализации в практике налогообложения методический инструментарий;
- выявлены особенности и содержание необходимого информационного обмена в процессе взаимодействия различных государственных органов при осуществлении ими полномочий в области налогообложения недвижимости.
- даны методические рекомендации по анализу налогоплательщика и контролю налога на недвижимость в системе налогового администрирования.

Теоретическое значение проведенного исследования заключается в комплексном решении проблемных вопросов теории, организации и методики налогообложения недвижимости.

Практическая значимость полученных результатов проведенного исследования определяется возможностью их широкого применения для дальнейшего развития региональных и местных налогов, реализации налоговой политики области имущественного налогообложения и повышения качества налогового администрирования.

Практические разработки, содержащиеся в диссертации, могут быть использованы в практике деятельности налоговых органов и организаций – налогоплательщиков для повышения эффективности управленческих решений в области имущественного налогообложения.

Отдельное практическое значение могут иметь:

- уточненная классификация объектов недвижимости для целей налогообложения организаций;
- методические рекомендации по оценке объектов недвижимости в частях двух составляющих: земельных участков и имущественных объектов, расположенных на этих участках;

Апробация и внедрение результатов исследования. Результаты исследования обсуждались на всероссийских, региональных и межвузовских научных конференциях, проводимых Московским университетом МВД РФ в городе Москве и Рязани (2009 г., 2011 г.), Марийским государственным техническим университетом в городе Йошкар-Оле (2010 г., 2011 г.), Тольяттинским государственным университетом в городе Тольятти в 2011 году.

Научные и методические разработки автора использованы в российских налоговых органах: в ИФНС России № 2 по г. Москве; в МРИ ФНС России № 13 по Московской области.

Отдельные теоретические и методические положения работы используются в учебном процессе при проведении занятий с курсантами Московского университета МВД РФ экономических специальностей по дисциплинам "Организация и методика налоговых проверок", "Региональные и местные налоги".

Публикация результатов исследования. По теме диссертационного исследования опубликовано 9 работ общим объемом 5,7 п.л., из них 5 статей в изданиях, рекомендованных ВАК.

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, библиографии, иллюстрирована таблицами, рисунками и приложениями и имеет следующую структуру:

1. Экономическая концепция управления недвижимостью в России
 - 1.1. Роль налога на недвижимость в совершенствовании межбюджетных отношений и укреплении региональных и местных бюджетов
 - 1.2. Экономическая сущность недвижимых имущественных объектов с позиции теории основного капитала
 - 1.3. Государственное регулирование управления недвижимостью как основа налоговой политики в сфере имущественного налогообложения
 2. Налоговая концепция управления недвижимостью
 - 2.1. Налоговая база налогов на недвижимость
 - 2.2. Оценка объектов недвижимости для целей налогообложения
 - 2.3. Сущность и методический инструментарий налогообложения недвижимости физических лиц
 3. Информационное и методическое обеспечение налогового механизма управления недвижимостью
 - 3.1. Принципы и сущность информационного обеспечения управления недвижимостью, формируемого в процессе взаимодействия различных государственных органов
 - 3.2. Методические рекомендации по анализу и контролю налога на недвижимость в системе налогового администрирования
- Заключение
Литература
Список приложений

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

1. Определена роль налога на недвижимость в совершенствовании налоговой политики государства, заключающаяся в укреплении региональных и местных бюджетов, обеспечении прозрачности бюджетно-налоговой сферы; обосновано содержание объектов недвижимости с позиции теории основного капитала.

Укрепление региональных и местных бюджетов, проводимое в России на основе развития имущественного налогообложения, базируется на мероприятиях реформы межбюджетных отношений, регулирование которых в мировой практике признано главным направлением политики государств в бюджетно-налоговой сфере. В диссертации проанализированы положения Кодекса надлежащей этики по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере, утвержденного Международным Валютным Фондом. Разграничение функций органов государственного управления с позиции международных требований рассматривается как важнейшие принципиальные условия прозрачности, для чего подлежит обязательному определению распределение основных полномочий: налоговых, полномочий по осуществлению заимствований, функций по расходованию средств между разными уровнями государственного управления. Такое распределение в каждой стране основано на четких принципах, установленных законами или Конституцией.

Анализ опыта зарубежных стран в распределении ресурсного и имущественного налогообложения, позволившего реализовать большие возможности формирования региональных и местных бюджетов, позволил выявить несоответствие российской системы налогообложения имущества и аналогичных систем развитых государств с рыночной экономикой. Отмечено, что в общей структуре доходов консолидированного бюджета РФ имущественные налоги в 2011 году составили всего 8%, в структуре консолидированных бюджетов субъектов РФ – 14%, тогда как в ряде стран поступление налога на недвижимость в доходы бюджетов местных органов достигают более 50% во Франции, более 70% – в США и Канаде. Поскольку в доходах консолидированных бюджетов субъектов РФ имущественные налоги занимают незначительный удельный вес, это не позволяет в настоящее время осуществить полную реализацию многих направлений региональных программ социального экономического развития. В работе сделан вывод, что основной причиной текущего состояния является политика бюджетного федерализма, определяющая принципы и границы самостоятельности региональных бюджетов и бюджетов муниципальных образований. В результате такой политики сложившаяся в 2010-2011 годах ситуация формирования доходной части консолидированного бюджета Российской Федерации за счет основных налогов выглядит следующим образом (рис. 1).

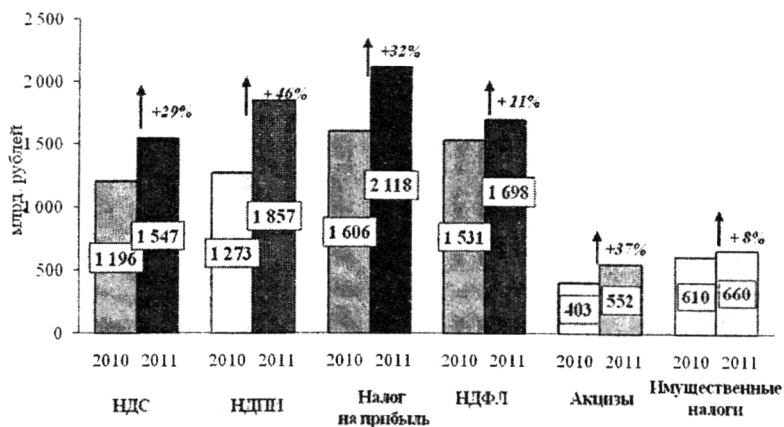


Рис. 1. Динамика поступлений основных налогов в консолидированный бюджет Российской Федерации

Исследование сущности объектов недвижимости и проблем управления ими выполнено в работе на основе теоретических положений о капитале, изложенных в работах Й.Шумпетера, А.Маршалла, Дж.Милля, П.Герстнера и других. Сделан вывод о том, что налогооблагаемые объекты недвижимости являются одним из важнейших элементов материальных активов, составляющих категорию основной капитал. Эта позиция объясняет: правомерность отражения объектов недвижимости в составе актива баланса налогоплательщиков, возможность относить капитализированные затраты при возведении объектов на стоимость объектов недвижимости; а наиболее долговечные объекты из всех разновидностей основного капитала, например землю, – учитывать обособленно от остальных объектов недвижимости. Поскольку основной капитал составляет часть чистого имущества организации – налогоплательщика и не подлежит изменению под влияние результатов деятельности, то его величину следует рассматривать в качестве важнейшего показателя при оценке налогового потенциала налогоплательщика.

2. Разработана концептуальная модель управления недвижимостью, взаимодействие элементов которой как основу налоговой политики в сфере имущественного налогообложения.

Разные позиции зарубежных и отечественных экономистов в отношении различий в моделях государственного регулирования экономикой позволяют судить о том, что любая модель, применяемая тем или иным государством, будет определяющей при выделении факторов регулирования системой налогообложения, в целом, и системой имущественного налогообложения, в частности. Налоговой науке последних лет известны исследования в области имущественного налогообложения: Смирнова Д.А., развившего теоретико-методологические вопросы в современной налоговой системе государства, Мишустина М.В., разработавшего

стратегию информационно-технологического обеспечения администрирования имущественных налогов, Бобошко Н.М., изложившей комплексно проблему оценки в системе имущественного налогообложения, и других авторов, позиции которых проанализированы в работе и приняты за основу для разработки собственно концепции налогообложения недвижимости. Организационной основой концепции послужила хронологическая характеристика мероприятий по введению налога на недвижимость, шесть этапов которой (начиная с декабря 1996 года по настоящее время), представлены в работе и охарактеризованы автором с позиции содержания принятых и реализуемых на каждом этапе документов и законопроектов. Настоящее время развитие налоговой политики государства связано с решением трех основных задач

Состояние налоговой политики государства в 2009-2011 годах характеризуется активной реализацией всех направлений деятельности в отношении подготовки к введению налога на недвижимость, особенно это касается:

- обеспечения условий для проведения кадастровой оценки недвижимости доступности информационной базы для целей налогообложения;
- урегулирования порядка учета в кадастровых и налоговых органах земельных участков, жилой недвижимости и строений, а также расчета их рыночной стоимости;
- установления системы льгот, определение объемов дотаций на выравнивание бюджетной обеспеченности региональных и местных бюджетов в связи реформированием налогообложения недвижимости.

Для решения указанных задач и развития их теоретико-методического обеспечения нами разработана логическая концептуальная модель налогообложения недвижимости (рис. 2).

Основными элементами модели являются теоретический и методически-инструментарий, позволяющий создать механизм налогообложения недвижимости на научной основе, и обосновать взаимодействие элементов модели реализуемой на практике под влиянием факторов экономической среды в конкретном регионе. Для систематизации инструментария, по мнению автора, следует создать методическую основу налоговой базы налога на недвижимость, для которой требуется: классификация объектов недвижимости, приемлемая для всех категорий налогоплательщиков, определение методов оценки объектов недвижимости по каждому виду, уточнение порядка формирования налоговой базы применения налоговых льгот.

Для классификации объектов недвижимости могут быть использованы: действующий классификатор основных средств и те аналитические подходы, которые налогоплательщики придерживаются в момент признания объектов к учету и отражения их в отчетности. Отчасти эта детализация предусматривается в формате отчетности организаций - налогоплательщиков и расшифровке к этим формам, от наиболее характерных объектов, учтенных на разных счетах основных активов: движение этих активов, включая трансформацию объекта из одной категории актива в другую. На основании общероссийского классификатора основных средств в работе систематизированы основные группы недвижимости, классификационная основа которых разработана автором с учетом основных элементов объектов не

движимости: 1 – зданий и сооружений, 2 – земельных участков, числящихся на балансе налогоплательщиков на праве собственности, переданных во временное владение, полученных в пользование, распоряжении, доверительное управление, а также внесенных в совместную деятельность. Классификационная основа выделения недвижимости для целей учета и определения налоговой базы составлена в матричной форме, где каждой группе объектов присвоен буквенно-цифровой шифр. Развитие шифров будет зависеть от количества объектов недвижимости, которыми располагает конкретный налогоплательщик.

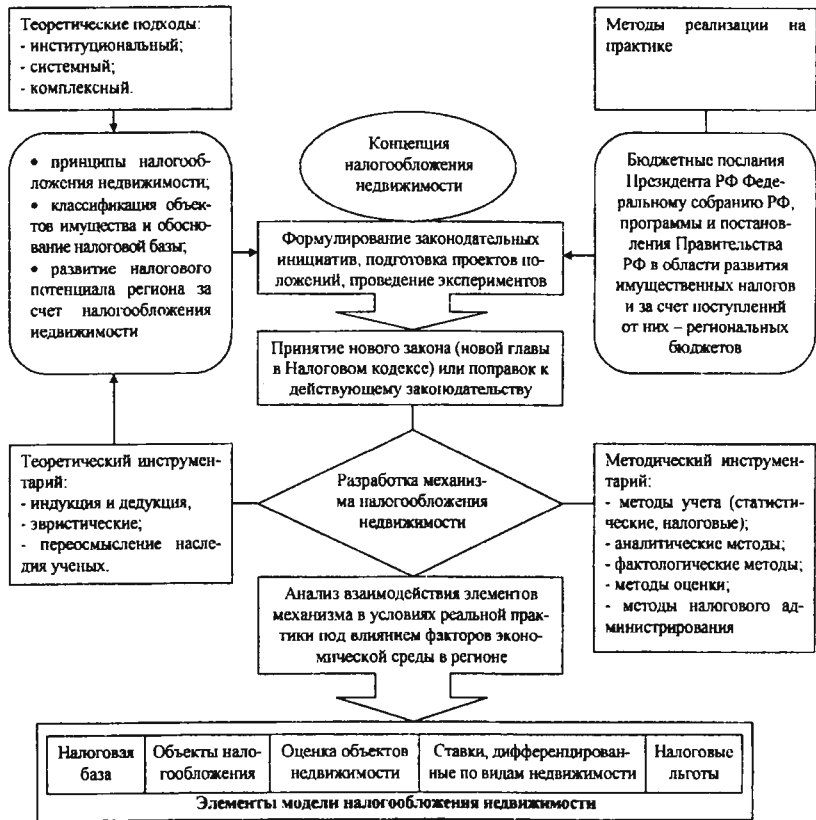


Рис. 2. Логическая концептуальная модель налогообложения недвижимости

В работе проанализированы наиболее значимые проблемы, связанные с формированием налоговой базы имущественных налогов в части: определения недвижимого имущества в отношении технологического комплекса недвижимого имущества, определение недвижимого имущества в условиях частичной лик-

видации объектов недвижимости, признания объекта налогооблагаемым в случаях, когда права на недвижимость не зарегистрированы.

3. Уточнено содержание налоговой базы налога на недвижимость предложен алгоритм расчета.

Стоимость объектов недвижимости, определенная в качестве налоговой базы вновь вводимого налога, зависит от экономической ценности объектов, переносимости (или способности отделяться от объекта) и функционирования обороте, предметной целостности и предметной завершенности. В диссертации проведено сравнение основных элементов имущественных налогов организаций и физических лиц, действующих в настоящее время, и вводимого налога на недвижимость. Законодательная незакрепленность ряда позиций по обложению налогом на недвижимость организаций послужила основой для следующих видов:

- во-первых, налог на недвижимость должен, по мнению автора, быть обязательным для всех налогоплательщиков (и юридических, и физических лиц) имеющих в пользовании объекты недвижимости, приносящие доход и являющиеся благом;

- во-вторых, при сохранении существующей налоговой нагрузки организаций, уплачивающих в настоящее время налог на имущество и земельный, введение налога на недвижимость существенно не повлияет на их доходы, но при этом упорядочит учет объектов, благодаря введению института кадастровой стоимости.

В работе уточнены основные позиции процедуры определения налоговой базы налогов на недвижимость организаций, в которые объединяются две используемые ранее базы для земельного налога и налога на имущество организаций, уточнены особенности каждой для нового налога. Содержательная сторона налоговой базы налога на недвижимость существенно отличается от налоговой базы налога на имущество организаций:

- первое отличие заключается в том, что объект недвижимости рассматривается комплексно, т.е. если здание, строение, сооружение расположено на определенных земельных участках, то стоимость этих участков включается в объект недвижимости вместе со стоимостью здания, строения, сооружения и т.д.;

- второе отличие заключается в балансовой стоимости. Если балансовая стоимость объектов основных средств, принимаемых для целей налогообложения налогом на имущество, определяется по первоначальной или по восстановительной (в результате проведенной переоценки) стоимости за минусом начисленной амортизации, то балансовая стоимость объектов недвижимости должна отражать рыночную (кадастровую) стоимость, т.е. ту стоимость, по которой объект зарегистрирован в органах Росреестра. В работе отмечено, что в настоящее время государственной регистрации подлежит незначительная часть имущества, в основном, переданного: в долгосрочную финансовую аренду (лизинг) в доверительное управление (пользование). Объект основных средств, введенный в эксплуатацию организацией после окончания его строительства, возведения, реконструкции учитывается собственником по фактической или сметной

стоимости его строительства, возведения, реконструкции. Момент переоценки объекта организация определяет сама. По правилам ведения учета российские организации сами определяют момент переоценки этого объекта. Введение обязательной регистрации такого имущества в органах Росреестра позволит учитывать его по зарегистрированной кадастровой стоимости;

- третье отличие заключается в подходах к амортизации объектов. Правила амортизации основных средств, действующие в настоящее время, не учитывают подходов к амортизации земельных участков, которые также в процессе эксплуатации теряют свои качества.

Потребуется большая работа по размежеванию земельных участков для того, чтобы определить стоимость какого конкретного участка будет включена в налоговую базу объекта недвижимости, например, здания цеха, здания фабрики, линии электропередач, определенного участка железной дороги или магистральной трубопровода и т.д. Выделенные в результате межевания участки не должны учитываться в стоимости общего земельного участка организаций налогоплательщиков, оставшегося в качестве налоговой базы земельного налога. В работе приведена характеристика кадастровых работ в части организации межевания участков для закрепления их стоимости в налоговой базе объектов недвижимости.

В диссертации рассмотрена проблема разграничения движимого и недвижимого имущества в организациях, для решения которой необходимо определить:

- функциональное предназначение объекта и степень участия его в производственном цикле;

- наличие или отсутствие неразрывной связи с землей, на которой объекта находится, с учетом его функционального предназначения;

- возможность или невозможность перемещения этого объекта с учетом сохранения его функционального назначения; возможный ущерб при таком перемещении;

- подлежит ли выделенный объект классификации государственной регистрации;

- как правильно оформить договор и требования к его регистрации для оформления права пользования объектом;

- как правильно отразить затраты по созданию и приобретению объекта в бухгалтерском учете и для целей налогообложения;

- с какого момента будет начисляться амортизация по данному объекту в целях налогообложения прибыли.

Все перечисленные моменты связаны на практике с выбором определенного правового режима, который может быть использован налогоплательщиком. Характеристика возможных режимов определена в работе на основе норм гражданского законодательства.

Для расчета налоговой базы налога на недвижимость организаций составлен алгоритм, в котором выделены две составляющие: определение налоговой базы земельного участка и определение налоговой базы объекта недвижимости, рас-

считываемого как единое целое с земельным участком, т.е. единый объект не движимости (рис. 3).

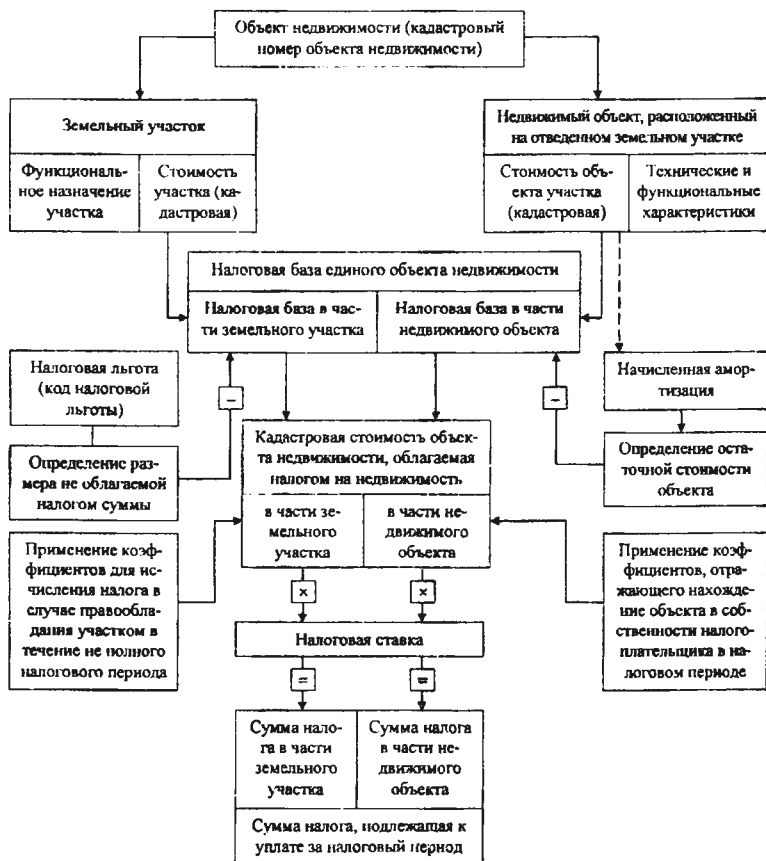


Рис. 3. Алгоритм расчета налога на недвижимость

Автор не исключает применение на практике и другого варианта расчета налога на недвижимость – упрощенного, когда после определения единой налоговой базы объекта (на основе кадастровой стоимости) к ней будет применена утвержденная на региональном уровне ставка налога.

4. В работе систематизирован инструментарий оценки объектов недвижимости, определена возможность его использования для целей налогообложения.

Введение в процедуру регистрации, кадастрового учета и оценки использования услуг организаций независимых оценщиков требует развития методического инструментария оценки на основе использования международных подходов

дов и накопленного российского опыта в управлении имуществом. Поскольку Министерство имущественных отношений РФ еще в 2002 году рекомендовало одновременное применение нескольких методов рыночной оценки и на основе анализа их достоинств и недостатков выбор наиболее приемлемого метода для каждого конкретного случая, то автор счел необходимым систематизировать возможные подходы и методы, сравнение которых выполнено в работе применительно к оценке налоговой базы земельных участков.

Сравнительный подход в международной практике оценки характеризуется тремя методами: *сравнения продаж, выделения и распределения.*

Первый метод – сравнение продаж – целесообразно использовать для расчета рыночной стоимости до пяти земельных участков одной типовой группы, например, земли, отведенные для индивидуальной жилой застройки, земли, отведенные для возведения хозяйственных помещений и т.д. По каждой группе аналоговых земельных участков требуется подтверждение достоверности данных, принятых в качестве основы для проведения оценки. Должна быть установлена определенная последовательность внесения корректировок в цену земельного участка, которая связана с рядом условий: составом передаваемых прав собственности, условиями финансирования сделки, временем продажи (сезонным колебанием цен), а также возникающими отдельными нетипичными условиями продажи. В методику оценки путем сравнения продаж корректировки вводятся таким образом, чтобы каждая последующая корректировка отражалась на результате, полученном по предыдущей корректировке. Расчет стоимости приобретаемого земельного участка можно представить формулой:

$$C_{\text{зп}} = ЦП_i \pm КЦ_i, \text{ где:}$$

$C_{\text{зп}}$ – рыночная стоимость приобретаемого земельного участка;

$ЦП_i$ – цена продажи i -го аналогового земельного участка;

$КЦ_i$ – корректировки цены продажи i -го аналогового земельного участка.

Корректировки могут быть вызваны характеристиками самого земельного участка, его местоположением, рельефом, площадью и т.д. Применение корректировок предполагает использование денежного, либо процентного их выражения. В свою очередь, денежные корректировки можно рассчитывать как в абсолютном, так и в относительном значении.

Характеристики методов распределения и выделения – более сложны, поэтому расчеты этими методами, по мнению автора, усложнят процедуру независимой оценки, приведут к большей субъективности.

Доходный подход предполагает использовать одну и ту же сравнительную базу между объектом оценки и аналоговым земельным участком. Расчет стоимости этим методом, по мнению автора, является более эффективным в российских условиях, поскольку позволяет вести расчеты на основе прогнозных данных, основанных на определении дохода до и после налогообложения разными способами: через капитализацию дохода (земельной ренты), методом остатка и методом предполагаемого использования. Последний способ основан в зару-

бежной практике на дисконтировании доходов и расходов, получаемых от конкретного земельного участка и сложной (поэтапной) процедурой расчета. Поскольку такой доход напрямую будет зависеть от функциональной роли участка, например, для получения урожая, то при применении данного подхода оценке стоимости участка, включаемой в объект недвижимости для целей налогообложения могут, возникнуть противоразные отношения физических лиц – владельцев участка с организациями независимых оценщиков. Целесообразность его применения для физических лиц в российских условиях сомнительна. В условиях аграрных организаций такой метод может использоваться для целого ряда земельных участков, признанных сельскохозяйственными угодьями, приносящими урожай. Однако, по нашему мнению, метод дисконтирования в чистом виде использоваться здесь не должен, поскольку для каждого участка угодий необходим период для восстановления плодородия почвы (отдыха участка).

Затратный подход в российской практике оценки является весьма распространенным, однако, по мнению автора, он требует переосмысления своей сути в отношении объектов недвижимости управляемого на основе совместно контролируемых активов участников совместной деятельности, в отношении объектов недвижимости передаваемых и приобретаемых на условиях финансового лизинга, характеристика которых приведена в работе.

5. Обоснована сущность отношений в сфере управления недвижимостью физических лиц, выделен необходимый для реализации в практике налогообложения методический инструментарий.

Обязательным условием для налогоплательщиков – физических лиц является обладание ими правами собственника того имущества, которое признается объектом налогообложения: жилых домов, квартир, дач, гаражей и иных строений, помещений и сооружений, расположенных на отведенных под них земельных участках.

Все перечисленные объекты в соответствии со статьей 130 Гражданского кодекса РФ, являются недвижимостью. Право собственности на вновь созданное недвижимое имущество возникает только с момента регистрации данного права в учреждении юстиции, осуществляющем государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ними. До момента государственной регистрации право собственности на объект у физического лица отсутствует и с юридической точки зрения владелец недвижимости, не являющийся собственником, не может являться плательщиком налога на недвижимость.

Такое положение часто используется лицами, уклоняющимися от уплаты налогов, в качестве аргумента, откладывая при этом процедуру регистрации прав собственности на объекты уже находящиеся в фактическом использовании. В России нет законодательно установленных нормативных сроков строительства объектов недвижимости и регистрации прав на него, по истечении которого физические лица могли бы быть признаны налогоплательщиками. П

мнению автора, такую норму следует обязательно внести в законодательство с момента перехода на новый налог – налог на недвижимость физических лиц.

Контроль за исполнением этой нормы осуществлять на практике достаточно сложно. Однако, используя существующий механизм получения разрешения на строительство в муниципальных органах и управлениях архитектуры, с момента выдачи такого разрешения может быть установлен нормативный срок на строительство и ввод в эксплуатацию объекта и на регистрацию прав собственности на него. Уполномоченные для объявления такого срока органы должны направлять информацию об установлении нормативных сроков в налоговые органы, которые по истечении указанного срока должны осуществлять налоговый контроль за начислением и уплатой физическим лицом налога на недвижимость, стоимость которого для целей налогообложения на данном этапе может определяться инвентарно-оценочными способами.

Можно предложить еще один способ воздействия на налогоплательщика, который, по мнению автора, будет действенным в случае с уклоняющимися от налога физическими лицами. Этот способ заключается в установлении соотношения суммы налога на землю и стоимости недвижимых объектов, расположенных на данной земле. С момента достижения определенной стадии строительства, например, возведение стен и кровли, владельцу земли – застройщику устанавливается нормативный срок для завершения строительства в зависимости от типа строящегося здания. В течение нормативного срока налог на недвижимость может взиматься в той части, в которой налоговой базой является стоимость земельного участка, по окончании срока, налог на недвижимость должен быть пересчитан и взиматься с общей стоимости участка и инвентарной стоимости объекта до регистрации прав собственности. После регистрации прав собственности налоговая база должна рассчитываться по кадастровой стоимости. Для применения этого способа требуется внесение соответствующих изменений в законодательство (гражданское, налоговое). В качестве меры для наказания налогоплательщика, продолжающего уклоняться от регистрации прав и уплаты полного налога на недвижимость, могут быть приняты нестандартные меры, например, автоматическое увеличение в несколько раз ставки налога на землю, оцененную по рыночной (кадастровой) стоимости. Поскольку представительные органы местного самоуправления могут вводить прогрессию ставок налога на имущество, то такое право должно сохраняться за органами и при применении режима – налогообложения недвижимости, безусловно, с учетом ограничений, закрепленных федеральным законодательством.

Анализ налоговых ставок, применяемых при действующем налогообложении имущества физических лиц, рекомендуемых в экономической литературе и используемых фактически в разных муниципалитетах Башкортостана, Татарстана, Нижегородской области показал, что налоговые ставки могут варьироваться в зависимости от:

- суммарной инвентаризационной стоимости имущества по обычной шкале;

- суммарной инвентаризационной стоимости имущества по прогрессивно шкале.

Диапазон стоимости имущества выбирается разными экономистами в пределах установленных действующим законодательством по налогу на имущество физических лиц от 300 тыс. руб. и выше. Имущество по стоимости не более полных 300 тыс. руб. облагается самой низкой налоговой ставкой.

Наличие обширной судебной практики по разрешению споров в данной области требует урегулирования налоговых отношений по вновь вводимому налогу на недвижимость на законодательном уровне. Диапазон размеров ставок должен, по мнению автора, устанавливаться в пределах федерального законодательства региональными органами и уточняться в зависимости от региональных и местных особенностей для разных категорий налогоплательщиков. Правильный вывод в отношении ставок можно делать на основе научного обоснования сущности налогообложения недвижимости физических лиц, объединяющий себе две составляющих (в части стоимости земельных участков):

- рентную составляющую (плата за право пользования земельными участками с разными природными и географическими характеристиками в целях выравнивания рентабельности (стартовых условий));

- воспроизводственную составляющую (плата, направляемая на охрану, защиту и восстановление природных ресурсов).

Исследование характера и видов ренты и рентных платежей (абсолютно ренты, дифференциальной ренты двух видов), выполненное в диссертации, позволяет говорить о возможности индивидуального отношения к ренте, также как и в случае налогообложения – об индивидуализации объектов недвижимости.

6. В работе выявлены особенности и содержание необходимого информационного обмена в процессе взаимодействия различных государственных органов при осуществлении ими полномочий в области налогообложения недвижимости.

Для информационного обеспечения управления недвижимостью в системе налогового администрирования необходимо согласование (синхронизация) данных, содержащихся в информационных ресурсах ФНС России. В рамках задачи повышения качества межведомственного обмена сведениями, участвующие в нем органы, наделяются новыми функциями:

- органы Росреестра, в задачу которых входят оформление соглашений, разработка новых форм и форматов обмена сведениями, в настоящее время должны организовать обмен сведениями во всех субъектах РФ в соответствии с новыми формами и форматом, а также осуществлять тестирование нового порядка обмена сведениями;

- органы технической инвентаризации, наделенные полномочиями заключения соглашений во всех субъектах РФ, разработка нового формата обмена сведениями, для введения налога на имущество должны осуществлять этот обмен

сведениями по новой форме и в новом формате, а также проводить тестирование новой процедуры обмена сведениями.

Для введения налога на недвижимость физических лиц налоговые органы должны располагать: паспортными данными и адресами прописки всех граждан (от Федеральной миграционной службы), сведениями о фактах рождения и смерти граждан (от организаций ЗАГС), о ставках, льготах и порядке уплаты налогов, принятых органами муниципальных образований, информацией о зданиях (от отделов технической инвентаризации), информацией о зарегистрированных земельных участках (от Росреестра).

В рамках проводимой работы налоговых органов с налогоплательщиками в настоящее время осуществляются:

- анализ работы по жалобам и обращениям налогоплательщиков;
- разработка Web-сервиса "Личный кабинет налогоплательщика";
- разработка показателей для оценки деятельности налоговых органов при администрировании имущественных налогов;
- совершенствование форм деклараций по имущественным налогам;
- и другие мероприятия, которые создают базу для управления налоговым механизмом налога на недвижимость и его информационного обеспечения.

Однако, перечисленное не обеспечивает эффективного информационного обмена для контроля налогообложения недвижимости, осуществляемого налоговыми администрациями. Модель разграничения основных полномочий по нормативно-правовому регулированию, обеспечению финансовыми средствами, организации бюджетных услуг между уровнями бюджетной системы, требует совершенствования. Налог на недвижимость по статусу должен быть региональным, а не местным, зачисление его может быть распределено, по мнению автора: налог на недвижимость организаций – в региональный бюджет, налога на недвижимость физических лиц – в местный бюджет. В свою очередь, региональные бюджеты должны проводить политику выравнивания местных бюджетов для обеспечения должного уровня развития каждой территории. Для этого ставки налога на недвижимость следует предусматривать гибкими в зависимости от особенностей социально-экономического развития территории, уровня жизни населения и других факторов.

Для формирования информационного обеспечения управлением имуществом на региональном уровне требуется, по мнению автора, организация работы в трех направлениях:

- осуществление совместного учета и регистрации объектов недвижимости специализированными государственными органами, данными которого одновременно будут пользоваться налоговые органы и органы Росреестра. Количество специализированных органов может определяться исходя из классификационной специфики объектов недвижимости;
- разделение процедур первичной регистрации и перерегистрации объектов недвижимости. Первичная регистрация – процедура более сложная, осуществ-

ляемая на основе технического анализа и юридической проверки прав на объект. Перерегистрация осуществляется на основе проверки правомочности такой сделки;

- создание единой информационной базы объектов недвижимости, в которой необходимо выделить: земельных участков (в разрезе объектов и собственников), объектов иного недвижимого имущества с разделением по собственникам.

Применение рыночной оценки объектов недвижимости для целей налогообложения следует осуществлять поэтапно: по группам недвижимости, правообладателями которой являются юридические и физические лица, по категориям населения.

7. В диссертации даны методические рекомендации по анализу налога плательщика и контролю налога на недвижимость в системе налогового администрирования.

Контрольная деятельность в сфере налогообложения в целом имеет юридическую значимость, все формы, понятия и инструментарий налогового контроля закреплены Налоговым кодексом РФ. Субъектами налогового контроля, кроме налоговых органов, могут являться другие государственные и правоохранительные органы, которые реализуют свои полномочия в отношении плательщиков налогов, что сохранит свое значение при переходе организаций и физических лиц на налогообложение недвижимости.

При всей схожести существующих проблем в налогообложении имущества организаций и физических лиц и обложении налогом на недвижимость, в сфере налогового контроля все же встраиваются новые задачи, реализация которых позволит достичь основных целей налоговой и бюджетной политики в регионе. Одной из главных задач является учет налогоплательщиков и имущества, являющегося базой для налогообложения налогом на недвижимость.

Экономическое положение хозяйствующих субъектов – налогоплательщиков, особенно, несостоятельных в финансовом плане регионов, во многом зависит от налоговой нагрузки, которую несет этот субъект. Предполагая, что налог на недвижимость организаций заменит только два существующих налога: налог на имущество организаций и земельный налог, налоговая нагрузка субъекта и должна увеличиваться. С другой стороны, политика кадастровой оценки объектов недвижимости с применением рыночных методов оценки на ряде территорий приведет к росту налоговой базы налога на недвижимость и росту налоговой нагрузки. В этой связи важным на наш взгляд, являются предупредительные методы, в числе которых главным является анализ финансового состояния налогоплательщика и его зависимость от налоговой нагрузки, т.е. оценка налогового потенциала налогоплательщика. Качественная оценка налогового потенциала налогоплательщика должна ориентироваться на характеристики налоговой базы и политику организации в отношении ее сохранения и развития. Количественная характеристика должна предоставлять сведения о показателях реальной не

логовой нагрузки и ее влияния на основные финансовые показатели деятельности налогоплательщика.

Для анализа налогового потенциала плательщика налога на недвижимость предложена методика, позволяющая определить чистую стоимость капитала с учетом налоговой нагрузки, которую несет предприятие. При этом налоговая нагрузка определяется в совокупности по двум элементам: "доход" и "капитал". Первый элемент определяется как сумма налогов, относящихся к выручке и уплачиваемых из нее по отношению к полученной выручке (доходу). Во втором случае налоговая нагрузка определяется как сумма начисленного налога на недвижимость с учетом двух его составляющих: 1 – земли, 2 – строений и других объектов недвижимости, расположенных на данном участке земли. Оценка организации - налогоплательщика при помощи такой методики позволяет ранжировать налогоплательщиков и их совокупный налоговый потенциал для контроля состояния текущих налоговых доходов за счет сохранения и поддержания налоговых баз. Для усиления контрольной функции и принятия эффективных управленческих решений в системе налогового администрирования по отношению к плательщикам налога на недвижимость в работе даны рекомендации по процедурам контроля проведения налоговых проверок методом документального контроля и методом инвентаризации объектов недвижимости.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи, опубликованные в ведущих рецензируемых научных журналах и изданиях, рекомендованных ВАК

1. *Мамедов, Д.А.* Роль налога на недвижимость в совершенствовании межбюджетных отношений и укреплении региональных и местных бюджетов [Текст] / Д.А.Мамедов // Вопросы экономики и права. 2012. № 1, январь. – 1,0 п.л.
2. *Мамедов, Д.А.* Концепция налогообложения недвижимости: предпосылки возникновения и развитие [Текст] / Д.А.Мамедов // Экономические науки. 2011. № 12(85). С. 27-32. – 0,7 п.л.
3. *Мамедов, Д.А.* Имущественные налоги – важнейшая статья доходов бюджета региона [Текст] / Д.А.Мамедов, В.И.Бобошко // Вектор науки ТГУ. 2011. № 4(18). С. 230-233. – 0,5 п.л. (вклад автора 0,25 п.л.).
4. *Мамедов, Д.А.* Налоговое администрирование малого и среднего бизнеса в Рязанской области [Текст] / Д.А.Мамедов, В.И.Бобошко // Транспортное дело России. 2011. № 3 (88). С. 50-54. – 0,6 п.л. (вклад автора 0,3).
5. *Мамедов, Д.А.* Институализация налогового администрирования как основа контроля над исполнением налогового законодательства [Текст] / Д.А.Мамедов, Н.М.Бобошко // Вестник Московского университета МВД России. 2010. № 10. С. 45-48. – 0,6 п.л. (вклад автора 0,3 п.л.).

**Материалы научно-практических конференций и статьи,
опубликованные в сборниках научных трудов**

6. *Мамедов, Д.А.* Проблемные вопросы налогообложения и оценки недвижимости [Текст] / Д.А.Мамедов, В.И.Бобошко // Инновационное развитие экономики. 2011. № 3. С. 73-76. – 0,6 п.л. (вклад автора 0,3 п.л.).

7. *Мамедов, Д.А.* Развитие государственного регулирования управления недвижимостью [Текст] / Д.А.Мамедов // Инновационное развитие экономики. 2011. № 4. С. 53-54. – 0,4 п.л.

8. *Мамедов, Д.А.* Экономическая сущность недвижимых имущественных объектов с позиции теории основного капитала [Текст] / Д.А.Мамедов // Инновационное развитие экономики. 2012. № 1. С. 64-69. – 0,9 п.л.

9. *Мамедов, Д.А.* Проблемы налогообложения недвижимости физических лиц [Текст] / Д.А.Мамедов // Перспективы развития учетно-аналитических и налоговых направлений в XXI веке: Межвузовский сборник научных трудов по материалам региональной научно-практической конференции студентов и аспирантов, посвященной развитию бухгалтерской и налоговой профессии. Йошкар-Ола: ООО "СТРИНГ", 2011. С. 51-56. – 0,4 п.л.

10~

Автореферат

Подписано в печать 22.02.2012 г. Заказ № К1/1164. Тираж 100 экз.
Отпечатано в КОПИЦЕНТРЕ ООО "Ланфорд",
г. Йошкар-Ола, ул. К. Маркса, 110, тел. 45-55-64