**Введение**

Налог на имущество предприятий занимает центральное место в системе имущественного налогообложения России и вызывает определенный интерес в свете возможных изменений в порядке расчета и уплаты данного налога на основе зарубежного опыта, а также изменений, ожидаемых в области замены налога на имущество юридических и физических лиц, а также земельного налога, на налог на недвижимость.

Несомненно, что определенную сложность вызывает практическое применение порядка и правил налогообложения налогоплательщиками, осуществляющими деятельность на территориях различных субъектов Российской Федерации, поскольку им необходимо учитывать соответствующие региональные особенности налогообложения. При этом, произвольная, часто расширительная трактовка терминологии закона приводит налогоплательщиков к грубым ошибкам и налоговым правонарушениям.

Налог на имущество организаций - это один из налогов налоговой системы Российской Федерации, который установлен федеральным законодательством. Этим налогом облагаются основные средства, нематериальные активы, запасы и затраты, находящиеся на балансе предприятия, а также движимое и недвижимое имущество граждан.

Поимущественные налоги действовали в царской России (например, квартирный налог, налог с наследства). В настоящее время они взимаются в зарубежных странах со стоимости движимого и недвижимого имущества, обычно по невысоким ставкам, в системе местного налогообложения.

*Объектом исследования* является комплекс теоретических и практических проблем, связанных с раскрытием природы налога на имущество и порядка имущественного налогообложения организаций в свете действующего налогового законодательства.

*Предмет исследования* - нормы Налогового кодекса Российской Федерации о налоге на имущество предприятий.

*Цели исследования* - теоретическое и практическое рассмотрение имущественного налогообложения, выявление перспектив и путей дальнейшего развития такого налогообложения.

Для достижения целей ставились следующие *задачи*:

* изучить исторические аспекты возникновения налога на имущество организаций;
* определить основные характеристики элементов налога на имущество организаций;
* проанализировать применение льгот по налогу на имущество организаций;
* исследовать поступление и задолженность налога на имущество организаций в бюджет
* исследовать проблемы, связанные с исчислением и уплатой налога на имущество организаций;
* рассмотреть перспективы налогообложения имущества в РФ

При написании курсовой работы по данной теме были рассмотрены законодательные и другие официальные материалы такие как: Налоговый кодекс Российской федерации, Закон Ханты-Мансийского автономного округа - Югры от 28.11.2003 №61-ОЗ «О налоге на имущество организаций» и др. Также были использованы учебные пособия и справочники по налогам и налогообложению следующих авторов: Косарева Т.Е., Юринова Л.А., Баранова Л.Г., Петухова Н.Е, Черник Д.Г., Миляков Н.В., Гаврилов Н.А., Лебединская Т.Г., Пансков В.Г. и др.; статьи из периодических изданий таких как: «Налоговая политика и практика», «Налоговый вестник». Были рассмотрены информационные ресурсы и информационный базы данных.

1. **Экономическая сущность налога на имущество организаций**

**1.1. Исторические аспекты поимущественного налогообложения**

История налогов в России выступает частью всемирной истории налогов - науки, предметом которой является установление закономерностей в исполь­зовании тех или иных методов налогообложения в отдельные исторические пе­риоды в разных странах.

Быстрый рост государственных расходов и переход Российской империи от натурального крепостного хозяйства к денежному во второй половине XIX в., способствовали широкому развитию налогообложения в России. По окончании реформ налоговая система дореволюционной России включала в себя как прямые, так и косвенные налоги. В числе первых ведущие позиции принадлежали таким платежам, как позе­мельный налог и налог с недвижимых имуществ. Значение этих составляющих в доходах казны, а так же общий подход в их применении можно определить следующим образом.

Поземельный налог, заменивший подушное обложение, был введен в 1875 г. Это был первый в истории России налог, который наряду с другими со­словиями платило и дворянство. Налогообложению подлежали все земли, за исключением тех, которые являлись казенными. Размер налога был дифференцирован и в различных губерниях составлял от 0,25 до 17 копеек с десятины в зависимости от качества земли. Существенной особенностью поземельного на­логообложения в данный период является использование такого подхода, при котором объектом обложения являлись не только собственно участки земли, но и доходы от ее владения или использования. В 1907 г. поземельный налог дал казне около 20 млн. руб.

К числу достаточно крупных относился и налог на недвижимость, кото­рым в то время облагались жилые дома, заводы, фабрики, складские помеще­ния и другие строения. Для России это был новый налог, введенный вместо подушной подати с горожан. Вместе с тем, несмотря на свою новизну, уже в 1890 г. этот налог обеспечил в Москве поступления в размере 2,3 млн. руб. из 4,14 млн. руб. прямых налогов, а в следующем году - 2,8 млн. руб.

В период осуще­ствления реформ С.Ю. Витте был введен только один новый прямой налог - квартирный налог (с 1894г.) и повышен размер налогообложения с городской недвижимости. Целью введения квартирного налога являлось обложение доходов нало­гоплательщиков на основе внешних признаков, таких, как площадь квартиры, косвенно показывающая величину получаемого ее владельцем дохо­да.

Обращает на себя внимание тот факт, что налоговая база квартирного налога рассчитывалась на основе доходности квартиры. При этом если квартира сдавалась внаем, ее доходность определялась исходя из фактического разме­ра наемной платы, а если использовалась только для проживания самого вла­дельца квартиры, - исходя из потенциально возможной наемной платы, кото­рую мог бы получить владелец квартиры при ее сдаче внаем.

Ведущую роль играли имущественные налоги в системе местного нало­гообложения. Так, сбор с земель и сбор со строений во второй половине XIX века представляли собой основной источник доходов местных бюджетов. Доля поземельного обложения в объеме окладных доходов губерний составляла: в 1857 - 1859 г.г. - 40,4%, в 1860 - 1862 г.г. - 44,4%, в 1872 г. - 75,9, в 1890г. -72,5%. В последней четверти XIX в. начале XX в. неуклонно возрастает доля налогообложения строений в общем объеме окладных доходов губерний и уездов. За период с 1872 по 1890 г. рост сумм поступлений от обложения прочих недвижимых имуществ (за исключением земель) составил 212,6%. В 1872 г. доля сбора с прочих недвижимых имуществ в общем объеме окладных сборов составляла 11,4%, в 1890 г. - 18,5%.

Раскладка поземельного сбора и сбора со строений земскими учрежде­ниями осуществлялась самостоятельно. Выработанные ими системы отлича­лись чрезвычайным разнообразием. В соседних уездах одной губернии могли применяться разные системы, нередко страдающие крупными недостатками, к которым относились: неравный подход в обложении, чрезмерное обременение некоторых источников земских доходов, в особенности земли, неправильные оценки. Таким образом, к этому времени назрела острая необходимость приня­тия документа, обобщающего все разнообразие подходов в оценке недвижимо­сти и приведение их к единой методике. Решение данной проблемы было найдено в определенной мере с принятием 8 июня 1893 г. «Правил оценки недви­жимых имуществ для обложения земскими сборами». Эти правила не давали подробной регламентации, а ограничивались лишь общими основными опреде­лениями. Распределение земских сборов осуществлялось специальными учреж­дениями - губернскими и уездными оценочными комиссиями, в деятельности которых значительное участие принимали земские собрания и управы.

В основе подхода, принятого Законом от 8 июня 1893 г., были заложены следующие положения. Прежде всего, величина оценки недвижимых имуществ зависела от условного показателя - средней чистой доходности. Земли оценивались по их местоположению и угодьям, а прочие имущества подлежали индивидуальной оценке.

Проверка количества и качества земель для целей обложения осуществлялась учрежденными в 1888 г. особыми уездными комиссиями. Впоследствии налогообложение земель и других недвижимых имуществ в земских и не зем­ских губерниях постепенно унифицировалось.

В дальнейшем, в период первой мировой войны и Октябрьской револю­ции 1917 г., значимость налогообложения земли и недвижимости несколько со­кратилась. Наиболее весомыми причинами такого рода расстановки акцентов можно считать выдвижение на первый план несколько иных приоритетов сфере налогов, таких как систематическое повышение ставок действующих налогов и сборов и введение новых, чрезвычайных (военный налог, налог на при­рост прибылей, подоходный).

Дальнейшее развитие событий в нашей стране (период военного коммунизма, новой экономической политики) приводит к тому, что прямые налоги становятся основным налоговым источником государства, одновременно явля­ясь при этом орудием социальной политики. Их состав выглядел следующим образом: промысловый налог, единый натуральный налог, денежный подвор­ный налог, сельскохозяйственный налог, индивидуальное обложение кулацких хозяйств сельскохозяйственным налогом, подоходно - поимущественный, единый общегражданский налог, военный налог, налог на сверхприбыль и др.

Подоходно-поимущественный налог, являвшийся, по сути, прямым налогом, взимался в Советской России с доходов и имущества как физических, так и юридических лиц. Этот налог был введен Декретом ВЦИК и СНК от 16 ноября 1922 г. Им облагались доходы отдельных лиц и частных акционерных обществ от торго­вой и промышленной деятельности, владения зданиями и другим имуществом, занятий свободными профессиями, а так же суммы, превышающие установленный размер вознаграждений за работу на учреждениях и предприятиях.

Но постепенно обло­жение имущества утратило свое значение и в 1924 г. подоходно - поимущест­венный налог был преобразован в подоходный.

Еще одной разновидностью налогообложения имущества в период НЭПа был квартирный налог, составлявший основу доходных источников ме­стных бюджетов и носивший ярко выраженный политический характер. Налог взимался с владельцев торговых и промышленных предприятий, строений в городах и сда­ваемых внаем помещений вне городов. Ставки квартирного налога устанавливались на единицу площади и дифференцировались в зависимости от величины доходов. В ходе налоговой реформы 1930 - 1932 г.г. квартирный налог был упразднен.

Налоговая реформа, осуществлявшаяся в СССР в 1930 - 1932г.г., представляла собой преобразование взаимоотношений предприятий и организаций обобществленного сектора народного хозяйства (государственных и коопера­тивных предприятий) с государственным бюджетом. Поимущественные налоги заняли свое место в системе налогообложения. В их составе можно отметить следующие: налог со строений, земельная рента, государственный налог на лошадей единоличных хозяйств. К этому времени население уплачивало ряд налогов имущественного характера, установленных республиканским законодательством: налог с транспортных средств, налог со ско­та, регистрационный сбор с владельцев собак и т. д. Характерным признаком и принципиальной чертой поимущественных налогов данного периода являлось то, что они составляли основу местного налогообложения. Общесоюзным законодательством устанавливались нормы только четырех видов местного обложения, два из которых приходилось на поимущественные налоги - налог со строений и земельная рента.

Налогом со строений облагались жилые дома, фабрики, заводы, склады, торговые помещения и всякого рода строения и сооружения, находившиеся в пользовании или владении, как частных лиц, так и предприятий и учреждении обобществленного сектора (за исключением строений, отнесенных к имуществу местных Советов, т. е. муниципализированных, за пользование которыми могла взиматься только арендная плата). Предельные ставки налога, дифференцированные по плательщикам, были установлены законом в следующих размерах: для государственных строений, промышленных предприятий - 0,75%, для прочих строений обобществленного сектора - 1,0% к балансовой стоимости (без скидки на амортизацию); для строений рабочих и служащих - 1,0% к страховой оценке, для остальных строений - 1,5% к страховой оценке (с правом республик повышать эту ставку до 2%).

Земельная рента представляла собой дополнение к налогу со строений, так как им облагались застроенные и незастроенные земельные участки, находящиеся в пользовании учреждений, предприятий и лиц, если только за эти участки и возведенные на них строения не взималась арендная плата в доход местных органов. Закон устанавливал перечень земель, с которых взимание арендной платы не допускалось и могла взиматься только рента: земли, обслуживающие строения, принадлежащие кооперации и частным лицам; земли, предоставленные госпредприятиям (кроме отнесенных к имуществам местных Советов) и т. д. Предельные ставки ренты были дифференцированы в зависимости от назначения земельных участков и от так называемых поясов местности и колебались от 0,5 коп. до 3 руб. 50 коп. с квадратного метра земельной площади. При подготовке налоговой реформы неоднократно ставился вопрос об объединении налога со строений и земельной ренты.

Особая ситуация складывалась в сельском хозяйстве, где налогообложение недвижимости сводилось прежде всего к регулированию землепользования. В1921 г. Декретом ВЦИК был введен единый налог на все сельскохозяйственное производство. В целях его взимания были определены три показателя мощности и платежеспособности крестьянского хозяйства: размер пашни, объем урожая и количество человек, из которых состоит крестьянское хозяйство.

Вводилась система налоговых льгот для колхозов (в размере до 10% суммы налога) за выполнение определенных действии, например, за правильную постановку учета и отчетности, за внедрение новых способов возделывания земли и т.д.

В годы Великой Отечественной войны все мероприя­тия в сфере налогов были направлены на достижение одной цели - максималь­ную мобилизацию денежных средств в бюджет для обеспечения военных по­требностей. В этом смысле не стала исключением и система поимущественного обложения.

Мероприятия середины 60-х г.г. в СССР получили название «хозяйственная реформа» (1965 г. - так называемая «Косыгинская» реформа). В сфере распределения чистого дохода общества в процессе реформирования хозяй­ственного механизма предполагалось реализовать следующие задачи:

- изменить порядок распределения прибыли государственных пред­приятий;

- ввести плату за фонды, фиксированные (рентные) платежи;

- реформировать систему подоходного обложения колхозов.

Для периода 1970- 1980-х годов было характерно по­строение самостоятельной системы налогообложения колхозно-кооперативного сектора. Кооперативные и общественные организации уплачивали следующие виды налогов: подоходный налог, земельный налог и налог с владельцев строений, Налог с владельцев строений был введен с 1 июля 1981 г. Положени­ем о местных налогах, взамен действовавшего ранее налога со строений. Налог взимался с любых строений, находящихся в собственности или пользовании данного сектора экономики. Ставки устанавливались дифференцированно: 0,5% стоимости строений - с жилищного фонда кооперативных предприятий и иностранных юридических лиц и 1% стоимости - с остальных строений. Основу оценки строений (в зависимости от ситуации) составляла либо балансовая стоимость, либо инвентаризационная, либо ее страховая величина. Освобожда­лись от уплаты данного налога колхозы, производственные объединения и межхозяйственные предприятия в сельском хозяйстве, рыболовецкие организации. В отношении населения критерием льгот выступал в основном социальный статус или наличие определенных заслуг перед обществом. Уплачивался налог кооперативными предприятиями равными долями в 4 срока (к 15 февра­ля, к 15 мая, к 15 августа и к 15ноября), для других плательщиков - в 2 срока (к 15 июня и к 15 августа). Налог являлся доходной статьей местных бюджетов.

В конце 1991 года был принят целый ряд законодательных актов о налогах, сборах, пошлинах и в том числе важнейшие документы по на­логам, составляющим основу формирования перспективного налога на недви­жимость: Закон РФ от 13 декабря 1991 г. № 2030 - 1 «О налоге на имущество предприятий», Федеральный закон от 7 декабря 1991г. № 1998 - 1 «О налоге на имущество физических лиц», Федеральный закон от 11 октября 1991 г. «О пла­те за землю».

Становление налоговой системы России как независимого государства было завершено принятием Закона РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118 - 1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и введением его в действие с 1 января 1992 года. Этим документом были установлены общие принципы налогообложения и состав налогов, образующих налоговую систему нашего государства.

В качестве положительного опыта, накопленного историей и приемлемо­го в современных условиях можно отметить: применение разнообразных форм налогообложения недвижимости в виде самостоятельного земельного налога и сбора со строений, налога на недвижимость и сбора с прочих недвижимых имуществ, оценочного сбора с недвижимых имуществ, квартирного налога; дифференцированный подход к определению налоговой базы коммерческой и жилой недвижимости; проведение работ по оценке недвижимости с целью оп­ределения ее реальной величины.

* 1. **Основные характеристики элементов налога на имущество организаций**

**Федеральным законом от 11.11.2003 № 139-ФЗ был введён в ст.30 Налогового Кодекса РФ налог на имущество организаций как региональный** налог, который стал взиматься с 1 января 2004г.

Особенностью всех региональных налогов и налога на имущество в частно­сти, является то, что общие принципы его исчисления и порядка перечисления по принадлежности устанавливаются на федеральном уровне, а конкретные ставки налога и состав предоставляемых по налогу льгот, определяются законодатель­ством региона.

*В целом налог на имущество организаций имеет ряд особенностей:*

- объектом налогообложения являются основные средства;

- налоговая база формируется как остаточная (балансовая) стоимость имущества, т.е. по данным бухгалтерского учета;

- предусмотрен порядок исчисления налоговой базы и зачисления налога в бюджет по месту фактического нахождения недвижимого имущества и по месту учета на балансе движимого имущества;

- установлен порядок исчисления налоговой базы по единому объекту, находящемуся в разных субъектах РФ;

- установлено минимальное количество льгот;

- установлены особенности налогообложения имущества иностранных организаций, находящегося на территории Российской Федерации;

Статья 372 НК РФ предусматривает, что налог на имущество организаций обязателен к уплате на всей территории России и с введения гл. 30 НК РФ должен вводиться в соответствующем субъекте РФ региональным законом в соответствии с НК РФ.

В соответствии с Федеральным законом от 30.10.2009 N 242-ФЗ "О внесении изменения в статью 373 части второй Налогового кодекса Российской Федерации" с 1 января 2010 г. *налогоплательщиками являются* организации, имеющие имущество, признаваемое объектом налогообложения на основании ст. 374 НК РФ. Данная статья признает плательщиками налога на имущество организаций имеющих объекты налогообложения юридических лиц, к которым относятся:

- российские организации;

- иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства;

- иностранные организации, имеющие в собственности недвижимое имущество на территории России, ее континентальном шельфе и в исключительной экономической зоне;

- иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и имеющие в собственности недвижимое имущество на территории России, ее континентальном шельфе и в исключительной экономической зоне.

*Не признаются налогоплательщиками* российские и иностранные организации, не имеющие объектов налогообложения на балансе, т.е. не имеющие имущества, указанного в ст. 374 НК РФ.

Не являются плательщиками рассматриваемого налога организации, применяющие специальные режимы налогообложения в порядке, предусмотренном НК РФ. Так, в соответствии с гл. 26.1 НК РФ система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей предусматривает замену уплаты, в частности, налога на имущество организаций уплатой единого сельскохозяйственного налога.

Согласно п. 1.1 ст. 373 НК РФ не признаются налогоплательщиками организаторы Олимпийских и Параолимпийских игр в отношении имущества, используемого в связи с организацией и проведением XXII Олимпийских зимних игр и XI Параолимпийских зимних игр 2014 года в г. Сочи и развитием г. Сочи как горноклиматического курорта.

Согласно ст. 19 НК РФ налогоплательщиками признаются организации, на которых возложена обязанность уплачивать налоги, а филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций исполняют обязанности головных по уплате налогов по месту нахождения их филиалов и иных обособленных подразделений.

Поскольку филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций не являются самостоятельными плательщиками налога на имущество организаций, уплата налога и представление налоговой отчетности за эти структурные подразделения должны производиться законным представителем организации либо через ее уполномоченного представителя. Полномочия представителя организации должны быть подтверждены доверенностью, выдаваемой организацией на его имя в установленном гражданским законодательством порядке (ст. 29 НК РФ).

*Объектом налогообложения признается:*

1. Для российских организаций – движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, в пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств; при этом имущество, переданное в доверительное управление, а также имущество, приобретенное в рамках договора доверительного управления, подлежат налогообложению (за исключением имущества, составляющего паевой инвестиционный фонд) у учредителя доверительного управления; соответственно имущество, переданное концессионеру и (или) созданное им в соответствии с концессионным соглашением, подлежит налогообложению у концессионера;
2. Для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в РФ через постоянные представительства, - движимое и недвижимое имущество, относящееся к объектам основных средств, имущество, полученное по концессионному соглашению;
3. Для иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в РФ через постоянные представительства, - находящиеся на территории РФ недвижимое имущество, принадлежащее указанным иностранным организациям на праве собственности и полученное по концессионному соглашению.

*Не признаются объектом обложения* налогом на имущество организаций земельные участки, поскольку они облагаются земельным налогом, а также иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы), относящиеся к основным средствам.

Кроме того, не признается объектом налогообложения имущество, принадлежащее на праве оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба, используемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в стране.

*Налоговая база* определяется налогоплательщиком самостоятельно как среднегодовая стоимость имущества организации.

Для целей налогообложения имущество учитывается по остаточной стоимости в соответствии с правилами ведения бухгалтерского учета.

Если для отдельных объектов основных средств начисление амортизации не предусмотрено, стоимость указанных объектов определяется как разница между их первоначальной стоимостью и величиной износа, исчисляемой по установленным нормам амортизационных отчислений для целей бухгалтерского учета в конце каждого налогового (отчетного) периода.

В остаточной стоимости должны быть учтены также результаты переоценок и инвентаризаций основных средств, проведенных в соответствии с требованиями законодательства о бухгалтерском учете.

Налоговой базой в отношении объектов недвижимости имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в РФ через постоянные правительства, а также в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не относящихся к деятельности данных организаций в РФ через постоянные представительства, признается инвентаризационная стоимость указанных объектов по данным органов технической инвентаризации.

 Сведения об инвентаризационной стоимости (переоценке) указанного недвижимого имущества иностранной организации в обязательном порядке сообщаются уполномоченными органами и специализированными организациями, осуществляющими учет и техническую инвентаризацию объектов недвижимого имущества, в целях обеспечения контроля над полнотой и правильностью исчисления налогоплательщиком налоговой базы по налогу на имущество организаций, территориальным налоговым органам.

Средняя стоимость имущества, за отчетный период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца отчетного периода и 1-е числа месяца, следующего за отчетным периодом, на количество месяцев в отчетном периоде, увеличенное на единицу.

Среднегодовая стоимость имущества, за налоговый период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца налогового периода и последнее число налогового периода на число месяцев в налоговом периоде, увеличенное на единицу.

Налоговая база в отношении каждого объекта недвижимости имущества иностранных организаций принимается равной инвентаризационной стоимости данного объекта недвижимого имущества по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Налоговая база в пределах территории соответствующего субъекта РФ (или муниципального образования, если по нормативам согласно бюджетному законодательству субъекта налог зачисляется в местный бюджет) исчисляется отдельно в отношении имущества, подлежащего налогообложению:

- по местонахождению организации;

- по местонахождению каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс;

- по местонахождению объекта недвижимого имущества вне места нахождения организации;

- по местонахождению объекта недвижимого имущества вне места нахождения обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс;

- имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам;

- по местонахождению иностранного представительства;

- по местонахождению объектов недвижимого имущества, находящихся на праве собственности у иностранной организации;

- по местонахождению организации (обособленного подразделения организации с балансом, недвижимого имущества) в отношении недвижимого имущества, имеющего одновременно местонахождение в разных субъектах РФ, либо в субъекте РФ и территориальном море Российской Федерации (на континентальном шельфе Российской Федерации или в исключительной экономической зоне Российской Федерации);

- по местонахождению имущества, входящего в единую систему газоснабжения (ЕСГС).

Статьей 379 НК РФ установлены отчетный и налоговый периоды. *Налоговый период* предусмотрен как календарный год, а *отчетными периодами* являются квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

В ст. 380 НК РФ определена максимальная налоговая ставка в размере 2,2%. В пределах ставки от 0 до 2,2% законодательные органы субъектов должны установить ставки налога, которые будут применяться на соответствующей территории.

Законодательным органам государственной власти субъектов РФ предоставлено право устанавливать дифференцированные налоговые ставки. Налоговые ставки могут дифференцироваться в отношении отдельных категорий (например, по видам деятельности) или видов имущества, признаваемого объектом налогообложения (например, имущества, используемого для охраны природы, гражданских воздушных судов, наземного транспорта, памятников истории и культуры регионального значения).

Данный налог содержит значительное число *налоговых льгот*. Перечень льгот в соответствии со статьей 381 НК представлены в прил. 1.

Сумма налога исчисляется по итогам налогового периода как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, определенной за налоговый период.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется как разница между суммой налога, исчисленной как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, определенной за налоговый период, и суммами авансовых платежей по налогу, исчисленных в течение налогового периода.

Сумма авансового платежа по налогу исчисляется по итогам каждого отчетного периода в размере одной четвертой произведения соответствующей налоговой ставки и средней стоимости имущества, определенной за отчетный период.

Сумма авансового платежа по налогу в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, исчисляется по истечении отчетного периода как одна четвертая инвентаризационной стоимости объекта недвижимого имущества по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом, умноженная на соответствующую налоговую ставку.

В случае возникновения (прекращения) у налогоплательщиков – иностранных организаций в течение налогового (отчетного) периода права собственности на объект недвижимого имущества, исчисление суммы налога в отношении данного объекта производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых данный объект недвижимого имущества находился в собственности налогоплательщика, к числу месяцев в налоговом (отчетном) периоде.

Законодательный (представительный) орган субъекта РФ при установлении налога вправе предусмотреть для отдельных категорий налогоплательщиков право не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу в течение налогового периода.

Налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате налогоплательщиками в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов РФ.

В течение налогового периода налогоплательщики уплачивают авансовые платежи по налогу, если законом субъекта РФ не предусмотрено иное.

В отношении имущества, находящегося на балансе российской организации, налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате в бюджет по местонахождению указанной организации с учетом особенностей, предусмотренных ст. 384 и 385 НК.

Иностранный организации, осуществляющие деятельность в РФ через постоянные представительства, в отношении имущества постоянных представительств уплачивают налог и авансовые платежи по налогу в бюджет по месту постановки указанных постоянных представительств на учет в налоговых органах.

Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс, уплачивает налог (авансовые платежи) в бюджет по местонахождению каждого из обособленных подразделений в отношении имущества, признаваемого объектом налогообложения, находящегося на отдельном балансе каждого из них, в сумме, определяемой как произведение налоговой ставки, действующей на территории соответствующего субъекта РФ, на которой расположены эти обособленные подразделения, и налоговой базы (1/4 средней стоимости имущества), определенной за налоговый (отчетный) период в отношении каждого обособленного подразделения.

Налогоплательщики обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы по своему местонахождению каждого своего обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс, а также по местонахождению каждого объекта недвижимого имущества (в отношении которого установлен отдельный порядок исчисления и уплаты налога) налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу и налоговую декларацию по налогу.

Налогоплательщики представляют налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу не позднее 30 календарных дней с даты окончания соответствующего отчетного периода. Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

1. **Анализ поступлений налога на имущество организаций в консолидированный бюджет ХМАО**
	1. **Анализ применения льгот по налогу на имущество организаций**

В целях создания условий для улучшения инвестиционного климата в автономном округе, повышения заинтересованности в увеличении производства товаров и услуг, активизации привлечения и эффективного использования материальных, финансовых ресурсов и передовых технологий, организациям, осуществляющим свою деятельность на территории Ханты-Мансийского автономного округа – Югры, представляются налоговые льготы.

В 2007 году удельный вес льгот, применяемых налогоплательщиками в соответствии со ст. 381 Налогового кодекса РФ, в общем объеме льгот составляет -38%, тогда как удельный вес льгот, заявленных в соответствии с окружным законодательством-62%. По итогам 2008 года данная картина изменилась, структура выглядит следующим образом - федеральные льготы составляют 46%, окружные- 54%. В 2009 году также наблюдается тенденция к увеличению доли федеральных льгот в общем объеме и составляет 52%, окружные - 48%.

Структура льготного налогообложения по налогу преимущественно складывается в отношении организаций ТЭК, бюджетных учреждений и организаций являющихся органами законодательной (представительной) и исполнительной власти автономного округа и муниципальных образований.

В 2007 году в структуре федеральных льгот приоритетную роль играет п. 11 ст. 381 Налогового кодекса РФ (организации - в отношении железнодорожных путей общего пользования, федеральных автомобильных дорог общего пользования, магистральных трубопроводов, линий энергопередачи, а также сооружений, являющихся неотъемлемой технологической частью указанных объектов) - 99,6%.

В 2008 году в структуре федеральных льгот основной вес так же имеет п. 11 ст. 381 Налогового кодекса РФ (организации - в отношении железнодорожных путей общего пользования, федеральных автомобильных дорог общего пользования, магистральных трубопроводов, линий энергопередачи, а также сооружений, являющихся неотъемлемой технологической частью указанных объектов) - в 2008 году данный показатель составил 98%.

В 2009 году сумма льгот заявленных налогоплательщиками, на основании федерального законодательства составила 6 467 млн. руб., что на 11% или 649 млн. руб. больше чем в 2008 году. Причина увеличения суммы льгот обусловлена увеличением остаточной стоимости и как следствие увеличением на 30% суммы льготы в отношении линий энергопередачи, а также сооружений, являющихся неотъемлемой технологической частью указанных объектов, по этой же причине увеличилась на 7% сумма льготы в отношении магистральных трубопроводов, а также сооружений, являющихся неотъемлемой технологической частью указанных объектов. По остальным категориям в сравнении с предыдущим годом также наблюдается увеличение суммы выпадающих доходов, за исключением трех категорий организаций использующих льготы - в отношении железнодорожных путей общего пользования, федеральных автомобильных дорог общего пользования и имущество коллегий адвокатов, адвокатских бюро и юридических консультаций, по которым сумма льготы изменилась в сторону уменьшения от 2 до 66%.

Предоставляемые льготы на региональном уровне по налогу на имущество организаций представлены в прил.1.

Предоставленные льготы по налогу на имущество организаций на региональном уровне представлены в таблице 1.

**Таблица 1 –** Предоставленные льготы по налогу на имущество организации за 2007, 2008, 2009 гг.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Наименование налоговых льгот** | **2007 год** | **2008 год** | **2009 год**  |
| Суммы налога на имущество организаций, не поступивших в бюджет в связи с предоставлением налогоплательщикам налоговых льгот, установленных ст.5 Закона ХМАО-Югры от 23.11.2003 №61-оз - всего  | 7 470 813 | 6 840 338 | 5 999 079 |
| в том числе: |   |   |   |
| **По льготам, установленным п.1 ст.5 Закона ХМАО-Югры от 23.11.2003 №61-оз - всего (отменена с 01.01.2009)** | 3 265 455 | 1 421 641 | 0 |
| **По льготам, установленным п.2 ст.5 Закона ХМАО-Югры от 23.11.2003 №61-оз - всего** | 224 593 | 260 035 | 374 593 |
| организации, осуществляющие лесозаготовки, и (или) предоставляющие услуги в области лесозаготовок, и (или) занимающиеся сбором дикорастущих и недревесных лесопродуктов | 11 705 | 23 483 | 22 410 |
| редакции средств массовой информации, учрежденных в автономном округе, независимо от их формы собственности, в которых информация рекламного характера не превышает 40 процентов объема отдельного номера периодического издания, а в телерадиопрограммах - 25 процентов объема вещания и которые не содержат информации эротического характера | 904 | 1 182 | 1 025 |
| организации Всероссийского общества инвалидов, их предприятия и обособленные подразделения, являющиеся юридическими лицами | 0 | 0 | 1 |
| организации, занимающиеся производством хлеба, и (или) сухих хлебобулочных изделий, и (или) мучных кондитерских изделий; | 3 080 | 2 850 | 2 656 |
| организации, занимающиеся производством растительных и животных масел и жиров и (или) производством молочных продуктов; | 58 | 57 | 0 |
| лизинговые организации |  28 577 | 43 014 | 78 655 |
| Продолжение таблицы 1 |
| организации - в отношении объектов жилищного фонда и инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса | 175 808 | 168 417 | 263 747 |
| организации, занимающиеся обработкой древесины и производством изделий из дерева и пробки и (или) производством мебели | 4 461 | 10 375 | 6 099 |
| **По льготам, установленным п.3 ст.5 Закона ХМАО-Югры от 23.11.2003 №61-оз - всего** | 3 980 765 | 5 158 662 | 5 624 486 |
| бюджетные и автономные учреждения Ханты-Мансийского автономного округа - Югры или муниципальных образований Ханты-Мансийского автономного округа - Югры в отношении имущества, закрепленного за ними учредителем и приобретенного ими за счет средств, выделенных им учредителем на приобретение такого имущества | 2 051 799 | 3 258 780 | 3 779 886 |
| органы законодательной (представительной) и исполнительной власти автономного округа, органы местного самоуправления муниципальных образований автономного округа | 1 926 372 | 1 784 242 | 856 524 |
| общественные организации, осуществляющие свою деятельность за счет целевых взносов граждан, если они не осуществляют предпринимательскую деятельность | 2 594 | 1 099 | 1 413 |
| организации, реализующие инвестиционные проекты, включенные в установленном порядке Правительством Ханты-Мансийского автономного округа - Югры в Реестр инвестиционных проектов Ханты-Мансийского автономного округа - Югры, на плановый срок окупаемости инвестиционного проекта, но не свыше пяти лет, в части вновь созданного имущества и не входящего в состав налогооблагаемой базы до начала реализации инвестиционного проекта (введена с 01.01.2008) | 0 | 116 700 | 986 663 |

По данным таблицы 1, видно, что в результате использования льгот сумма, не поступившая в бюджет округа, в 2007 году составила 7471 млн. руб., по итогам 2008 года - 6841 млн. руб., в 2009 – 5999 млн. руб.

Так в 2007 году, в структуре окружных льгот 53% составляли льготы, применяемые в соответствии с пп. 1 и пп. 2 п. 3 ст. 5 окружного закона (бюджетные учреждения и органы исполнительной и законодательной власти субъекта и МО) и 44% в соответствии с п. 1 ст. 5 закона (льготы, предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков, увеличившим в текущем году налоговую базу за счет вновь введенного имущества или переоценки ОС). В 2008 году структура окружных льгот претерпела изменения:

- 74% составляют льготы, применяемые в соответствии с пп. 1 и пп. 2 п. 3 ст. 5 окружного закона (бюджетные учреждения и органы исполнительной и законодательной власти субъекта и МО)

- 21% в соответствии с п. 1 ст. 5 закона (льготы, предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков, увеличившим в текущем году налоговую базу за счет вновь введенного имущества или переоценки ОС). Данные изменения связаны с уменьшением процентной ставки с 40 до 20, применяемой при расчете суммы льготы и уменьшением количества плательщиков использующих указанную льготу.

-1,6% в соответствии с пп.4 п.3 ст.5 окружного закона (организаций, реализующих инвестиционные проекты, включенные в установленном порядке Правительством Ханты-Мансийского автономного округа - Югры в Реестр инвестиционных проектов Ханты-Мансийского автономного округа – Югры)

В 2009 году сумма льгот заявленных налогоплательщиками, на основании окружного законодательства составила 5 999 млн. руб., что на 18% или 1 315 млн. руб. меньше чем в 2008 году. Причина снижения суммы льгот обусловлена отменой в 2009 году п.1 ст.5 Закона ХМАО-Югры от 28.11.2003 №61-оз (освобождение от уплаты налога на имущество организаций в размере 20 процентов от суммы налога организации, увеличившие в текущем налоговом (отчетном) периоде по сравнению с предыдущим налоговым периодом среднегодовую стоимость имущества, подлежащего налогообложению, не менее чем на 10% за счет вновь вводимого имущества в текущем налоговом (отчетном) периоде и (или) в результате переоценки по состоянию на 1 января текущего налогового (отчетного) периода и осуществляющие следующие виды деятельности: 1) геолого-разведочные, геофизические и геохимические работы в области изучения недр, и (или) геодезическую и картографическую деятельность, и (или) деятельность в области гидрометеорологии и смежных с ней областях; 2) добыча сырой нефти и природного газа и (или) предоставление услуг в этих областях; 3) производство нефтепродуктов и (или) промышленных газов; 4) производство, передача и распределение электроэнергии и (или) пара и горячей воды (тепловой энергии)). Сумма по данной льготной категории налогоплательщиков составляла 24% общей суммы льгот предоставленных окружным законодательством в 2008 году. На 52% наблюдается снижение и по категории налогоплательщиков указанных в пп. 2 п. 3 ст. 5 Закона №61-оз (органы законодательной (представительной) и исполнительной власти автономного округа, органы местного самоуправления муниципальных образований автономного округа), что связано с применением муниципалитетами новой Инструкции по бюджетному учету, утвержденной Приказом Минфина России от 30.12.2008 №148н. По остальным льготным категориям наблюдается увеличение суммы льгот от 16 до 44%, а по пп.4 п3 ст.5 Закона №61-оз (организации реализующие инвестиционные проекты на территории округа), сумма заявленной льготы увеличилась в 8 раз в сравнении с предыдущим годом.

Структура налоговых льгот, установленных региональным законодательством, постоянно изменяется в связи с вносимыми изменениями в законодательство округа и выглядит следующим образом:

- 63 % в 2009 году составляет льгота установленная пп. 1 п. 3 ст. 5 Закона №61-оз для бюджетных и автономных учреждений Ханты-Мансийского автономного округа - Югры или муниципальных образований Ханты-Мансийского автономного округа - Югры в отношении имущества, закрепленного за ними учредителем и приобретенного ими за счет средств, выделенных им учредителем на приобретение такого имущества, в 2008 году сумма по данной льготе составляла 45 %;

- 14 % в 2009 году составляет льгота установленная пп. 2 п. 3 ст. 5 Закона №61-оз для органов законодательной (представительной) и исполнительной власти автономного округа, органов местного самоуправления муниципальных образований автономного округа (в 2008 -24 %);

- 16,5% в 2009 году составляет льгота установленная пп. 4 п. 3 ст. 5 Закона №61-оз для организаций, реализующих инвестиционные проекты, включенные в установленном порядке Правительством Ханты-Мансийского автономного округа - Югры в Реестр инвестиционных проектов Ханты-Мансийского автономного округа – Югры, в 2008 году сумма по данной категории составляла 1,6 %.

- 6% в 2009 году составляет льгота установленная п.2 ст.5 Закона №61-о, представляемая отдельным категориям налогоплательщиков, в размере 50 процентов от суммы налога, в 2008 году сумма по данной категории составляла 3,6 процентов.

Структура предоставленных льготы по налогу на имущество организации за 2007, 2008, 2009 гг. выглядит следующим образом:

**Рисунок 1** - Структура предоставленных льготы по налогу на имущество организации за 2007 г.

**Рисунок 2** - Структура предоставленных льготы по налогу на имущество организации за 2008 г.

**Рисунок 3** - Структура предоставленных льготы по налогу на имущество организации за 2009 г.

За рассматриваемый период не воспользовались предоставленными льготами следующие категории налогоплательщиков:

* организации, целью создания которых является трудоустройство несовершеннолетней молодежи;
* организации, использующие труд лиц, осужденных к реальному лишению свободы, а также организации - поставщики продуктов питания и вещевого довольствия для осужденных, отбывающих наказание в исправительных учреждениях, расположенных на территории автономного округа;
* общины, организации, занимающиеся традиционными видами хозяйственной деятельности (добыча, переработка рыбы, охотничий промысел, оленеводство, сбор и переработка дикорастущих плодов, грибов и орехов, народно-хозяйственные промыслы), в которых работающие из числа малочисленных народов Севера составляют не менее 70 процентов от среднесписочной численности работников;
* товарищества собственников жилья;
* организации, реализующие инвестиционные проекты в производстве целлюлозы, древесной массы, бумаги, картона и изделий из них в случае включения их в установленном порядке Правительством Российской Федерации в перечень приоритетных инвестиционных проектов в области освоения лесов, на плановый срок окупаемости инвестиционного проекта, но не свыше пятнадцати лет, в части вновь созданного имущества и не входящего в состав налогооблагаемой базы до начала реализации инвестиционного проекта (введена с 01.01.2009).

Начиная с 2011 года, планируется постепенное сокращение льгот по инвестиционным проектам, за исключением проектов, уже включенных в реестр проектов автономного округа до окончания сроки их окупаемости, но не свыше пяти лет. Также планируется отмена льгот для лизинговых организаций.

С 1 января 2012 года налоговые преференции будут даны тем нефтегазовым организациям, которые намерены ввести в разработку новые углеводородные месторождения с 1 января 2011 года. Это позволит стимулировать освоение новых лицензионных участков, а также нарастить новое недвижимое имущество

В целом новации по налогу на имущество позволят привлечь в бюджет автономного округа дополнительные доходы в 2011 году – более 300 млн рублей, в 2012 году – 385 млн, в 2013 году 1 млрд 652 млн рублей.

**2.2. Анализ поступлений и задолженности налога на имущество организаций в бюджет**

Налоговые платежи – основной доход государства, который затем перераспределяется на различные нужды. Важным является планирование налоговых поступлений, поскольку от этого зависит планирование и расходов, которые понесет государство. Выполнение плана по сбору налогов возложено на налоговые органы, которые не только предоставляют данные для прогнозов, но и отслеживают выполнение налогового законодательства налогоплательщиками и налоговыми агентами, а также непосредственно собирают налоги и осуществляют контроль.

Оперативные данные об итогах поступлений налогов и сборов демонстрируют положительную динамику формирования налоговых доходов бюджетной системы, что является суммарным результатом успешной работы налоговых органов и общим подъемом экономики.

Поступления налогов, сборов и иных обязательных платежей за январь-июнь 2010 года по сравнению с аналогичным периодом 2009 года показал  положительную динамику, достаточно  стабильную финансовую ситуацию. В консолидированный бюджет Российской Федерации за январь-июнь 2010 года поступило 520,7 млрд. рублей налогов, сборов и иных обязательных платежей, что на 54,5% больше, чем в январе-июне 2009 года, что обусловлено увеличением поступлений налога на добычу полезных ископаемых в виде углеводородного сырья, налога на прибыль организаций и налога на добавленную стоимость. Доля Ханты-Мансийского автономного округа-Югры в общем объеме собранных налогов и сборов на территории Российской Федерации составила 13,5%.

К наиболее существенному фактору, оказавшему позитивное влияние на поступление налогов, сборов и иных обязательных платежей относится рост мировых цен на энергоносители на фоне незначительного снижения физических объемов добычи нефти.

Доходная часть консолидированного бюджета Ханты-Мансийского автономного округа – Югры сформирована за счет налоговых и неналоговых доходов, безвозмездных перечислений и доходов от предпринимательской и иной, приносящей доход деятельности.

Основным источником поступлений в консолидированном бюджете на территории автономного округа являются налоговые доходы. Их удельный вес в 2009 году в общей сумме доходов консолидированного бюджета составляет 84,5%. Сумма налоговых доходов по сравнению с 2008 годом снизилась на 21,6 млрд. рублей и составила 128,8 млрд. рублей. Наибольшую часть поступлений в структуре налоговых доходов в 2009 году  занимает налог на доходы физических лиц. На долю налога на доходы физических лиц приходится 37,7% налоговых поступлений или 48,5 млрд. рублей, темп роста по сравнению с  2008 годом 96,7%. Доля налога на прибыль организаций, в общей сумме налоговых доходов консолидированного бюджета Ханты-Мансийского автономного округа-Югры, по сравнению с  2008 годом, уменьшилась на 13,0% и составляет 33,7%. За 2009 год поступления налога на прибыль организаций в консолидированный бюджет Ханты-Мансийского автономного округа – Югры составили 43,4 млрд. рублей, темп роста по сравнению с 2008 годом 61,8%. Доля налогов на имущество в структуре налоговых доходов консолидированного бюджета увеличилась по сравнению с 2008 годом на 7,7% и составила 22,8% или 29,4 млрд. рублей.

Структура налоговых доходов консолидированного бюджета автономного округа представлена на рис. 4.

**Рисунок 4** – Структура налоговых доходов консолидированного бюджета автономного округа

Поступление налога на имущество организаций в региональный бюджет, его изменение и темпы роста представлены в табл.2.

**Таблица 2** – Анализ поступлений налога на имущество организации

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Наименование поступлений** | **2007 год** | **2008 год** | **2009 год** | **Измен. (2009;****2008 гг.)** | **Темп роста, % (2009;****2008 гг.)** |
| Всего поступило налогов и сборов во все уровни бюджета, тыс. руб.  | 927 564 458 | 1291 314 364 | 817 082 855 | -474 231 409 | 63,3 |
| Поступило налогов и сборов в региональный бюджет округа, тыс. руб. | 175 092 059 | 228 056 357 | 176 601 867 | -51 454 490 | 77,4 |
| Продолжение таблицы 2 |
| Поступило налога на имущество организации, тыс. руб. | 16 319 785 | 20 114 487 | 26 186 794 | +6 072 307 | 130,2 |
| Удельный вес налога на имущество организации в общем объеме поступлений, % | 1,8 | 1,6 | 3,2 | +1,6 | 200 |
| Удельный вес налога на имущество организации в бюджете округа, % | 9,3 | 8,8 | 14,8 | +6 | 168,2 |

По данным таблицы 2 видно, что поступление налога на имущество организации имеет положительную динамику. Так, поступление налога в 2008 году по сравнению с 2007 годом увеличилось на 3 794 702 тыс. руб., что составляет 123,3%. Причиной поступления налога в большем, по сравнению с прошлым годом, размере являются несколько факторов. Один из них - это изменение окружного законодательства, в части снижения льготного налогообложения для отдельных категорий налогоплательщиков. Следующий фактор, это повышение уровня контрольной работы налоговых органов и как следствие увеличение сумм доначисленного налога и снижение задолженности по налогу.

Увеличение поступления налога на имущество организаций в 2009 году по сравнению с 2008 годом произошло на 6 072 307 тыс. рублей. Поступление налога в большем, по сравнению с прошлым годом, размере обусловлено несколькими причинами - это изменение окружного законодательства, в части отмены льготного налогообложения для отдельных категорий налогоплательщиков. Следующей, немало важной причиной, является увеличение налоговой базы и соответственно суммы налога к уплате.

Данную динамику поступлений налога на имущество организаций можно представить в виде диаграммы.

**Рисунок 5** – Поступление налога на имущество организаций

Проанализируем поступление налога на имущество организаций в общем объеме поступлений и в бюджет округа. Удельный вес налога на имущество организации в общем объеме поступлений в 2008 году по сравнению с 2007 годом уменьшился на 0,2% и в 2009 году увеличился на 1,6% по сравнению с 2008 годом и на 1,4% по сравнению с 2007 годом. Удельный вес налога на имущество организации в бюджете округа в 2007 году составлял 9,3%, что меньше на 0,5%, чем в 2008 году. В 2009 году произошло увеличение данного показателя на 6% по сравнению с предыдущим годом.

Размер задолженности по налогу на имущество организации в 2007, 2008, 2009 гг., изменение задолженности и темпы прироста по годам представлены в таблице 3.

**Таблица 3** – Анализ задолженности по налогу на имущество организации

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Наименование задолженности** | **2007 год** | **2008 год** | **2009 год** | **Измен. (2009;****2008 гг.)** | **Темп роста, % (2009;****2008 гг.)** |
| Задолженность налогов и сборов во все уровни бюджета, тыс. руб. | 11 813 140 | 12 072 468 | 13 394 586 | +1 322 118 | 111 |
| Продолжение таблицы 3 |
| В том числе недоимка, тыс. руб. | 9 401 795 | 10 247 944 | 10 033 087 | -214 857 | 97,9 |
| Из них задолженность налогов и сборов в федеральный бюджет, тыс. руб. | 10 166 819 | 10 277 590 | 11 281 734 | +1 004 144 | 109,8 |
| В том числе недоимка, тыс. руб. | 7 928 080 | 8 620 645 | 8 272 227 | -348 418 | 96 |
| Задолженность налогов и сборов в региональный бюджет округа, тыс. руб. | 1 194 534 | 1 314 636 | 1 586 901 | +272 265 | 120,7 |
| В том числе недоимка, тыс. руб. | 1 079 550 | 1 224 033 | 1 323 304 | +99 271 | 108,1 |
| Задолженность по налогу на имущество организаций, тыс. руб. | 151 048 | 95 404 | 187 617 | +92 213 | 196,7 |
| Уд. вес задолженности налога на имущество организации в бюджете округа, % | 12,6 | 7,26 | 11,8 | +4,6 | 162,5 |

По данным таблицы 3 видно, что задолженность по налогу на имущество организаций в 2008 году сократилась на 55 644 тыс. руб. по сравнению с предыдущим годом. В 2009 году задолженность по налогу увеличилась на 92 213 тыс. руб., что составляет 196,7%. Данную динамику задолженности налога на имущество организаций можно представить в виде диаграммы.

**Рисунок 6** – Задолженность по налогу на имущество организаций

Проанализируем удельный вес задолженности налога на имущество организаций в бюджете округа. Удельный вес задолженности налога на имущество организации в бюджете округа составлял в 2007 году 12,6%, это больше на 5,3% этого же показателя в 2008 году. В 2009 году удельный вес задолженности составлял 11,8%, т.е. вырос на 4,6% по сравнению с предыдущим годом.

Отражением низкой собираемости налогов является устойчивый рост недоимки в бюджеты всех уровней и внебюджетные фонды. Неплатежеспособность одних организаций вызвана кризисной ситуацией, сложившейся в расчетно-платежной сфере, а также несвоевременным финансированием государственных заказов из бюджета. Другие, не платя налоги, по сути, пользуются бюджетными средствами как дешевым кредитом, не предполагая, что по собственной инициативе встали на путь, ведущий к банкротству. Следует иметь в виду, что значительная часть организаций, проведя необходимые мероприятия на начальной стадии образования недоимки, может рассчитаться с бюджетом. Однако сложившаяся практика показывает, что большинство из них предпринимает конкретные действия по восстановлению своей платежеспособности только после применения налоговыми органами жестких мер принудительного взыскания.

1. **Проблемы и перспективы развития налога на имущество организаций**
	1. **Проблемы, связанные с исчислением и уплатой налога на имущество организаций**

Несомненно, что налог на имущество может значительно увеличить налоговую нагрузку организации, особенно если существенную часть его имущества составляют дорогостоящие основные средства или нематериальные активы.

Однако большинством льгот по налогу на имущество, установленных законодательством, могут воспользоваться лишь фирмы, которые занимаются специфическими видами деятельности.

Самые значительные проблемы подстерегают налогоплательщика при определении состава имущества, стоимость которого должна быть включена в налоговую базу при исчислении налога на имущество. Налоговые органы, проводя выездные налоговые проверки, нередко доначисляют организациям налог на имущество с той части запасов и затрат, которая отражалась на счете «08» бухгалтерского учета. При этом, налоговые органы, как правило, не уделяют внимания периоду, за который производится доначисление налога. Статья 2 Закона «О налоге на имущество» определяет, что налогом облагаются основные средства, нематериальные активы, запасы и затраты, находящиеся на балансе плательщика. Вместе с тем законодатель не приводит достаточных данных, позволяющих установить конкретный размер налоговой базы, а именно, остатки по каким счетам бухгалтерского учета необходимо включать в расчет налоговой базы. Следует обратить внимание и на отсутствие в Законе «О налоге на имущество» установленного срока представления налоговой декларации (расчета) по налогу. Такой срок установлен лишь п.10 Инструкции МНС РФ №33 как срок для представления в налоговые органы квартальной и годовой бухгалтерской отчетности.

Вместе с тем, срок представления налоговой декларации, согласно определению п.6 ст.80 Налогового кодекса РФ, должен быть установлен законодательством о налогах и сборах. Законодательство о налогах и сборах составляют НК РФ, а также принятые в соответствии с ним федеральные законы о налогах и сборах (ст.1 НК РФ). Принимаемые МНС РФ приказы, инструкции и иные нормативные акты согласно ст.4 НК РФ не могут изменять либо дополнять законодательство о налогах и сборах.

Статьей 119 Налогового кодекса РФ предусмотрена ответственность за непредставление налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета. При этом следует учитывать, что необходимой составляющей ответственности является вина налогоплательщика в совершении конкретного налогового правонарушения. В случае же, когда срок представления налоговой декларации законом не установлен, ответственность применена быть не может.

Налоговые органы зачастую ссылаются на то, что Законом «О налоге на имущество» установлен срок уплаты налога, а, следовательно, и налоговая декларация должна быть представлена не позднее данного срока. В то же время, срок уплаты налога и срок представления декларации различны по своей правовой природе, т.к. опосредуют различные обязанности налогоплательщика, за невыполнение либо несвоевременное выполнение которых последний несет различную ответственность. Общий подход к определению срока представления налоговой декларации изложен в п.6 ст.80 НК РФ, ответственность – в ст.119 НК РФ. Срок уплаты налога (ст.45 НК РФ) относится к существенным элементам налогового обязательства и в случае нарушения сроков исполнения обязанности по уплате налога налогоплательщик обязан уплатить соответствующую сумму пени согласно ст.75 НК РФ.

Таким образом, установление в законе срока уплаты налога не влечет за собой автоматического установления срока представления налоговой декларации.

Особое внимание хотелось бы уделить применению льгот по налогу на имущество.

При применении льготы для сельскохозяйственных производителей необходимо учитывать, что в случае не ведения организацией предпринимательской деятельности, и, следовательно, отсутствии выручки от реализации товаров (работ, услуг), пользование такой льготой неправомерно. Указанной льготой может пользоваться только организация, использующая имущество для производства, переработки и хранения сельскохозяйственной продукции. Причем, если имущество налогоплательщиком не используется, отсутствуют и основания для пользования льготой.

Множество вопросов возникает и при использовании налогоплательщиком льготы по налогу в части железнодорожных путей сообщения (п. «г» ст.5 Закона «О налоге на имущество»). Дело в том, что Инструкция №33 (п.6) устанавливает льготу для железнодорожных путей сообщения, в том числе подъездных путей, принадлежащих железной дороге. На основании положений Инструкции налоговые органы отказывают налогоплательщикам в применении льготы на основании, что организация не относится к системе Министерства путей сообщения, т.е. к железной дороге.

Аналогичные проблемы возникают и при использовании налогоплательщиком льготы, предусмотренной под п. «а» ст.5 Закона «О налоге на имущество». Указанная норма устанавливает, что из налогооблагаемой базы исключается стоимость объектов жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы, находящихся на балансе налогоплательщика. Для применения названной льготы не имеет значения, кто фактически использует соответствующие объекты – налогоплательщик либо иные лица. Единственным условием применения льготы является наличие такого имущества на балансе налогоплательщика.

Как видно из приведенной арбитражной практики, применение льгот по налогу на имущество предприятий является одной из основных проблем при исчислении налога. Подавляющее большинство споров с налоговыми органами основано на различном толковании налогоплательщиком и налоговым органом норм законодательства. В такой ситуации наиболее действенным средством защиты нарушенных прав налогоплательщика является обращение с иском в арбитражный суд.

Налог на имущество является одним из самых проблемных для налогоплательщика обременений, и сложность его оптимизации заключается в том, что он является «прямым» налогом, то есть обложение им не предусматривает возможности уменьшения его на суммы каких-либо вычетов.

В сущности, очевидно, что данный налог является достаточно высоким. Так, организация, обладающая основными средствами на сумму 100 млн. рублей обязана (если не брать в расчет амортизацию) уплачивать по большинству субъектов РФ 2,2 млн. рублей в год с данного имущества.

При этом, отягощает данный налог и тот факт, что он взыскивается и с транспортных средств, что не вполне справедливо по отношению к налогоплательщику, уплачивающему с них еще и транспортный налог. По сути, это двойное налогообложение одних и тех же объектов налогового учета.

* 1. **Перспективы налогообложения имущества в РФ**

В ходе проводимой налоговой реформы отменены некоторые виды налогов и сборов и существенно трансформированы сохраняющиеся налоги. Определенные изменения произошли и в системе имущественного налогообложения организаций.

Концепция имущественных налогов предусматривает постепенный переход к налогообложению недвижимости, то есть земли и имущественных объектов, прочно связанных с землей и относящихся к недвижимому имуществу в соответствии с ГК РФ.

Одним из этапов перехода на налогообложение недвижимости является новый налог на имущество организаций, предусмотренный главой 30 «Налог на имущество организаций» НК РФ.

На сегодняшний день схема определения порядка оплаты налога на имущество включает в себя следующие элементы: плательщики, объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, ставка и срок уплаты.

В настоящее время база налога на имущество скорректирована таким образом, чтобы вывести из налогообложения товарные запасы, готовую продукцию и другие части актива баланса организации, а объектом обложения данным налогом является непосредственно амортизируемое имущество, учитываемое на балансе организации по его остаточной стоимости.

В то же время, на этом реформирование налоговой системы в области налогообложения имущества не заканчивается.

В рамках реформирования такого налогообложения предусматривается введение нового регионального налога – налога на недвижимость, который должен заменить налог на имущество организаций, налог на имущество физических лиц и земельный налог. Предполагается, что этот налог будет учитывать реальную стоимость недвижимости, его качество, платежеспособность владельца и региональные особенности.

Несомненно, любая методика расчета налога предполагает хорошее знание объекта налогообложения. Понятие недвижимого имущества появилось давно – еще в 1714 г. Петр I издал указ о порядке наследования движимого и недвижимого имущества.

В современном Гражданском кодексе РФ в ст.130 дано следующее определение недвижимости: «К недвижимым вещам (недвижимое имущество, недвижимость) относятся земельные участки, участки недр, обособленные водные объекты и все, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без соразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе леса, многолетние насаждения, здания и сооружения. К недвижимым вещам относятся также подлежащие государственной регистрации воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания, космические объекты. Законом к недвижимости может быть отнесено и иное имущество».

Предприятие в целом как имущественный комплекс также является недвижимостью (ст.132 ГК РФ).

Исходя из этого, позиция авторов налоговой реформы состоит в том, что вместо отдельных налогов на землю и строения нужно ввести единый налог на недвижимость. В качестве обоснования единого налога делают ссылку на юридическую практику западных стран, в которых налоги на строения и землю связаны между собой.

Однако Россия имеет собственную специфику. Сегодня налог
реально ниже рыночной стоимости. Согласно определению, рыночная стоимость – это наиболее вероятная цена, за которую объект может быть продан на открытом рынке при соблюдении определенных условий. Подразумевается, что есть некое множество сделок, по которому вычисляют эту среднюю цену. Министерство финансов утверждает, что оценку имущества станут производить не по рыночной стоимости и не по стоимости БТИ, а по некоей массовой оценке, которая приближена к рыночной. После корректировки стоимость объекта недвижимости будет примерно на 30 % ниже рыночной. И при расчетах рыночную оценку начнут просто умножать на коэффициент 0,7. Однако даже такая поправка не сделает налогообложение по рыночной стоимости экономически эффективным и справедливым в глазах населения.

На протяжении нескольких лет в Твери и Великом Новгороде проводили масштабный эксперимент по налогообложению недвижимости. Анализ результатов выявил более четкую зависимость качества жилья и стоимости квартир, рассчитанной по моделям массовой оценки, по сравнению с расчетами на основе оценок БТИ. Но в рамках тех массивов, которыми располагали математики, отклонения в оценке рыночной стоимости жилой недвижимости в Новгороде составило 30%, а коммерческой недвижимости – до 100 %.

Эксперты признали, что итоги эксперимента в Новгороде и Твери показали: нет достаточных условий для создания точной оценки недвижимости. Рынок недвижимости развивался в условиях нестабильной правовой и налоговой среды, что противодействовало его прозрачности. Операции с недвижимостью характеризовались наличием теневых, незадекларированных денежных потоков. Бюджетные отношения не стабилизировались в той степени, чтобы стало возможным эффективно использовать налог на недвижимость как фискальный инструмент. Поэтому единовременная замена действующих налогов новым налогом на недвижимость вероятнее всего повлечет за собой резкие изменения налогового бремени граждан.

Анализ эксперимента в Новгороде показал, что введение налога на недвижимость является относительно приемлемым вариантом только для полных собственников жилья и земли, прежде всего для людей состоятельных, готовых тратить большие средства на благоустройство и ремонт. Относительно общих затрат на покупку и обстановку нового жилья налог на недвижимость в размере 0,25–0,5% от покупной цены не является непосильным бременем.

Владельцы же приватизированного жилья – средне- и малообеспеченные граждане – в данной ситуации оказываются в положении проигравших. В одночасье они, не понимая причины происходящего, вдруг получат из налоговой инспекции извещение о необходимости уплаты налога, в многократном размере превышающего прежние суммы.

Сложности возникнут и у граждан, состоящих в дачных и земельных кооперативах. Кооператив – юридическое лицо, и налог будут исчислять по ставке 2 % от рыночной стоимости. Это значит, что для всех членов кооператива налоги вырастут в 50 раз.

Очевидно, что налоги на недвижимость окажутся чувствительными для малых предприятий. Уже в 2005 году арендная плата для частных предпринимателей в Москве существенно выросла, а с принятием налогового законодательства вырастет еще.

Закон устанавливает вилку налогообложения от 0,1 до 1 % стоимости недвижимости, а окончательное решение о ставке налога остается за субъектами Федерации. Очевидно, что любой муниципалитет будет заинтересован в максимальной ставке, поскольку это позволит пополнить местный бюджет. Защитники идеи введения так называемой вилки взимания налога от 0,1 до 2 % считают свой подход обоснованным, поскольку появится возможность учитывать различие жилищных условий граждан.

Таким образом, исходя из сегодняшней ситуации, вводить единый налог пока что нецелесообразно. Но если все-таки соглашаться на него, то необходимо делать налог добровольным, то есть предоставить возможность налогоплательщикам самим выбирать, по какой схеме платить – по старой или по новой.

Кроме того, следует четко зафиксировать оспоримость налога. Принцип оспоримости – самый фундаментальный при исчислении рыночной стоимости, которая является величиной случайной, всегда сопряженной с ошибками (а они в отдельных случаях могут быть очень большими).

Таким образом, введение обязательного налога на недвижимость возможно только при создании необходимых условий для его введения, к которым, в первую очередь, относится разработка механизма рыночной оценки объектов недвижимости для целей налогообложения.

**Заключение**

В данной работе были рассмотрены особенности налогообложения имущества организаций в соответствии с нормами действующего законодательства.

Среди основных налогов Российской Федерации налог на имущество предприятий занимает далеко не последнее место, так как практически всем юридическим лицам приходится иметь с ним дело.

Согласно нормам законодательства, плательщиками налога на имущество являются предприятия, учреждения (включая банки и другие кредитные организации) и организации, в том числе с иностранными инвестициями, считающиеся юридическими лицами по законодательству РФ, филиалы и другие аналогичные подразделения указанных предприятий, учреждений и организаций, имеющие отдельный баланс и расчетный (текущий) счет.

Максимальная ставка налога 2,2% (конкретная ставка устанавливается на региональном уровне).

Объект имущественного налогообложения – основные средства, нематериальные активы, запасы и затраты, находящиеся на балансе у плательщика, учитываемые по остаточной стоимости.

Федеральным законодательством предусматривается значительное количество льгот по налогу на имущество предприятий, с помощью которых имущество предприятия можно классифицировать следующим образом: необлагаемое налогом имущество и имущество, стоимость которого уменьшает налогооблагаемую базу.

Имущество, признаваемое для целей налогообложения, учитывается при расчете налоговой базы по остаточной стоимости, то есть в оценке, принятой правилами ведения бухгалтерского учета.

Для иностранных фирм, которые не образуют на российской территории постоянных представительств, в качестве налоговой базы определена инвентаризационная стоимость объектов недвижимости.

Налоговые расчеты и налоговые декларации налогоплательщики обязаны представлять в налоговые органы по своему местонахождению, местонахождению каждого обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс, местонахождению каждого объекта недвижимого имущества, в отношении которого установлен отдельный порядок исчисления и уплаты налога.

В практической части работы были проанализированы применение льгот, поступления и задолженность по налогу на имущество организации.

 В результате использования льгот сумма, не поступившая в бюджет округа, в 2007 году составила 7471 млн. руб., по итогам 2008 года - 6841 млн. руб., в 2009 – 5999 млн. руб.

В 2009 году сумма льгот заявленных налогоплательщиками, на основании окружного законодательства составила 5 999 млн. руб., что на 18% или 1 315 млн. руб. меньше чем в 2008 году. Причина снижения суммы льгот обусловлена отменой в 2009 году п.1 ст.5 Закона ХМАО-Югры от 28.11.2003 №61-оз. Сумма по данной льготной категории налогоплательщиков составляла 24% общей суммы льгот предоставленных окружным законодательством в 2008 году. На 52% наблюдается снижение и по категории налогоплательщиков указанных в пп. 2 п. 3 ст. 5 Закона №61-оз (органы законодательной (представительной) и исполнительной власти автономного округа, органы местного самоуправления муниципальных образований автономного округа), что связано с применением муниципалитетами новой Инструкции по бюджетному учету, утвержденной Приказом Минфина России от 30.12.2008 №148н. По остальным льготным категориям наблюдается увеличение суммы льгот от 16 до 44%, а по пп.4 п3 ст.5 Закона №61-оз (организации реализующие инвестиционные проекты на территории округа), сумма заявленной льготы увеличилась в 8 раз в сравнении с предыдущим годом.

Поступление налога на имущество организации имеет положительную динамику. Так, поступление налога в 2008 году по сравнению с 2007 годом увеличилось на 3 794 702 тыс. руб., что составляет 123,3%. Увеличение поступления налога на имущество организаций в 2009 году по сравнению с 2008 годом произошло на 6 072 307 тыс. рублей. Причинами увеличения поступлений налога являются, во-первых, это изменение окружного законодательства, в части снижения льготного налогообложения для отдельных категорий налогоплательщиков. Во-вторых, это повышение уровня контрольной работы налоговых органов и как следствие увеличение сумм доначисленного налога и снижение задолженности по налогу. В-третьих, увеличение налоговой базы и соответственно суммы налога к уплате.

Задолженность по налогу на имущество организаций в 2008 году сократилась на 55 644 тыс. руб. по сравнению с предыдущим годом. В 2009 году задолженность по налогу увеличилась на 92 213 тыс. руб., что составляет 196,7%. Отражением низкой собираемости налогов является устойчивый рост недоимки в бюджеты всех уровней и внебюджетные фонды.

В третьей главе рассмотрены проблемы, связанные с исчислением и уплатой налога на имущество организаций и перспективы налогообложения имущества в РФ.

В перспективе ожидается, что налог на имущество предприятий, а также вместе с ним налог на имущество физических лиц и налог на землю будут заменены единым региональным налогом – налогом на недвижимость. Однако в настоящее время для этого пока не созданы необходимые экономические и правовые условия.

Как видится, введение такого налога приблизит налоговую систему Российской Федерации к более качественному процессу налогообложения, в полной мере отвечающему потребностям защиты и развития рыночной экономики и прав человека.

Таким образом, существующая налоговая система в РФ достаточно молодая и требует доработки. Для достижения этой цели в настоящее время государство принимает меры по её совершенствованию.

**Список используемой литературы**

1. Налоговый кодекс Российской федерации, Ч. 1 и 2. – М: ЭЛИТ, 2007
2. Закон Ханты-Мансийского автономного округа - Югры от 28.11.2003 №61-ОЗ «О налоге на имущество организаций»
3. Федеральный закон от 30.10.2009 N 242-ФЗ "О внесении изменения в статью 373 части второй Налогового кодекса Российской Федерации"
4. Налоги и налогообложение: учебник для студентов вузов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Мировая экономика» / [И.А. Майбуров и др.]; под ред. И.А. Майбурова. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – 559 с.
5. Косарева Т.Е., Юринова Л.А., Баранова Л.Г. и др. Налогообложение организаций и физических лиц / Под ред. Т.Е. Косаревой. – 5-е изд., испр. и доп. – Спб.: Издательский дом «Бизнес-пресса», 2008. – 256 с.
6. Петухова Н.Е. История налогообложения в России IX-XX вв.: Учеб. пособие. – М.: Вузовский учебник, 2009. – 416 с.
7. Налоги и налогообложение: учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / [Д.Г. Черник и др.]; под ред. Д.Г. Черника. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.:ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – 367 с.
8. Миляков Н.В. Налоги и налогообложение: Учебник. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2007. – 509 с.
9. Налоги и налогообложение. 6-е изд. / Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. – Спб.: Питер, 2007. – 496 с.
10. Налоги и налогообложение: учебное пособие для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / [Д.Г. Черник и др.]; под ред. Д.Г. Черника. – м.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 311 с.
11. Ушак Н.В. Теория и история налогообложения: учебное пособие / Н.В. Ушак. – М.: КНОРУС, 2009. – 336 с.
12. Пансков В.Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 464 с.
13. Лебединская Т.Г. Налогообложение недвижимости: опыт стран ОЭСР и перспективы России / Т.Г. Лебединская. // Налоговая политика и практика. – Эконом.-правовая лит. – 2010. №1 – с. 34-41
14. Медведева О.В. Налог на недвижимость: возможны варианты / О.В. Медведева. // Налоговая политика и практика. – Эконом.-правовая лит. – 2010. №4 – с. 64-71
15. Гаврилов Н.А. Налог на имущество организаций / Н.А. Гаврилов. // Налоговый вестник. - 2010. №7.
16. http://www.admhmao.ru/ – Официальный сайт правительства ХМАО
17. http://www.r86.nalog.ru/ – Федеральная налоговая служба по ХМАО-Югре
18. «Консультант-Плюс»
19. «Гарант»