Министерство образования и науки Российской Федерации

Федеральное агентство по образованию

ГОУ ВПО «СЫКТЫВКАРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Колледж Экономики и Права

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ

Директор колледжа

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Н.А.Шевчук

«\_\_» \_\_\_\_\_\_\_\_\_2010

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

«Налогообложение имущества организации»

Специальность – экономика и бух.учет (по отраслям)

Научный руководитель: С. И. Чужмарова.

Исполнитель:

студент 31 группы Т. Ю. Кляпышева

Сыктывкар 2010

Содержание

[Введение 3](#_Toc264543028)

[1 Экономическое содержание налога на имущество организаций 7](#_Toc264543029)

[1.1 Элементы налога на имущество организаций 7](#_Toc264543030)

[1.2 Особенности налогообложения имущества организации на территории Республики Коми. 14](#_Toc264543031)

[1.3 Организация контрольной работы налоговых органов за налогообложением имущества организации. 18](#_Toc264543032)

[1.3.1 Камеральная налоговая проверка. 18](#_Toc264543033)

[1.3.2 Выездная налоговая проверка. 21](#_Toc264543034)

[1.3.3 Процедуры, применяемые в ходе налоговой проверки 26](#_Toc264543035)

[1.4 Бухгалтерский учет расчетов и отчетность по налогу на имущество организаций в бюджет. 38](#_Toc264543036)

[2 Анализ налогообложения имущества организаций. 42](#_Toc264543037)

[2.1 Анализ поступлений налога на имущество организаций в бюджетную систему Российской Федерации. 42](#_Toc264543038)

[2.2 Анализ поступлений налога на имущество организаций в бюджет Республики Коми. 47](#_Toc264543039)

[2.2 Анализ поступлений налога на имущество организаций по межрайонной Инспекции Федеральной Налоговой Службы по Республике Коми. 51](#_Toc264543040)

[2.4 Анализ контрольной работы межрайонной Инспекции Федеральной Налоговой Службы № 5 по Республике Коми за налогообложением имущества организации. 54](#_Toc264543041)

[3 Проблемы и направления совершенствования налогообложения имущества организаций. 58](#_Toc264543042)

[3.1 Проблемы налогообложения имущества организации. Проблемы налогового контроля за налогообложением имущества организаций. 58](#_Toc264543043)

[3.2 Рекомендации по совершенствованию налогообложения имущества организаций. 62](#_Toc264543044)

[Заключение. 64](#_Toc264543045)

[Список литературы 66](#_Toc264543046)

[Приложения 68](#_Toc264543047)

# Введение

Переход экономики России на рыночные отношения потребовал создания более совершенной системы налогообложения организаций.

Налог на имущество организаций – это один из налогов налоговой системы Российской Федерации, который установлен федеральным законодательством

Налог на имущество организаций является основным налогом субъектов Российской Федерации, поэтому он, наряду с налогом на прибыль, налогом на добавленную стоимость, другими видами налогов, обеспечивающими основные поступления в бюджеты различных уровней, требует особого подхода при его рассмотрении.

Устанавливая налог на имущество организаций, законодательные (представительные) органы субъектов РФ вправе определять налоговую ставку в пределах, установленных главой 30 НК РФ; порядок и сроки уплаты налога; форму отчетности по налогу.

Налог на имущество организаций, являясь важнейшим налогом в системе имущественного налогообложения в Российской Федерации, до настоящего времени не играл сколько-нибудь заметной роли в формировании доходной базы региональных бюджетов. Преимущество имущественных налогов заключается в высокой степени стабильности налогооблагаемой базы: такие налоги менее всего подвержены колебаниям в течение налогооблагаемого периода и не зависят от результатов финансово-хозяйственной деятельности организаций, что позволяет рассматривать их в качестве стабильных доходных источников бюджетов соответствующих уровней.

Существующий механизм начисления и взимания имущественных налогов в большей степени служит фискальным целям, нежели задачам общеэкономического характера, и имеет массу недостатков, которые затрудняют эффективное использование земель поселений, зданий и сооружений. Налог на имущество организаций не стимулирует внедрение новых технологий, инвестиции в модернизацию основных фондов. Введение консолидированного налога на недвижимость на основе рыночной стоимости объектов недвижимости должно способствовать обновлению производственной базы, внедрению новых технологий, развитию территорий, стимулированию эффективного использования земель и объектов недвижимости, а также постепенно вытеснять с наиболее привлекательных для развития экономики городских земель землепользователей, не способных реализовать доходный потенциал объектов недвижимости. Еще одним доводом в пользу консолидированного налога является необходимость социализации налогов, которая должна обеспечить более справедливое их начисление и взимание с реальной стоимости объектов недвижимости и с учетом социально-экономических ограничений (в частности, платежеспособности населения).

Налог на имущество организаций 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.

Актуальность выбранной темы заключается в том факте, что при нынешнем развитии налоговой системы и налога на имущество в частности, очень часто возникают проблемы при его исчислении и взимании, несмотря на то, что налог на имущество организаций является одним из основных в системе имущественного налогообложения.

Предметом исследования является налог на имущество организации.

Объектом исследования являются экономические отношения, возникающие при налогообложении имущества организаций в Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы (ИФНС) № 5 по Республике Коми.

Цели исследования – выявление проблем налогообложения имущества организаций для выработки рекомендаций по их решению.

Для достижения цели в выпускной квалификационной работе были поставлены следующие задачи:

1. рассмотреть нормативную базу исчисления и взимания налога на имущество организаций;
2. провести анализ поступлений налога на имущество организаций в бюджетную систему Российской Федерации и в бюджет Республики Коми;
3. провести анализ контрольной работы налоговых органов за правильность исчисления, полнотой и своевременностью уплаты в бюджет налога на имущество организаций;
4. рассмотреть проблемы налогообложения имущества организаций и налогового контроля;
5. выработать рекомендации по совершенствованию налогообложения имущества организаций.

Структура и объем работы обусловлены логикой и результатами исследования. Работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников и приложения.

Методологической основой написания выпускной квалификационной работы послужили труды ученых экономистов по налогообложению имущества организаций, предписания, печатные издания, статистические материалы, нормативные акты Российской Федерации и Республики Коми.

# 1 Экономическое содержание налога на имущество организаций

## 1.1 Элементы налога на имущество организаций

Налог на имущество организаций (далее - налог) устанавливается Налоговым Кодексом (НК) и законами субъектов Российской Федерации, вводится в действие в соответствии с Налоговым Кодексом, законами субъектов Российской Федерации и с момента введения в действие обязателен к уплате на территории соответствующего субъекта Российской Федерации.

Устанавливая налог, законодательные органы субъектов Российской Федерации определяют налоговую ставку в пределах, установленных 30 главой НК, порядок и сроки уплаты налога. При установлении налога законами субъектов Российской Федерации могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками.

Налогоплательщиками налога (далее - налогоплательщики) признаются: российские организации; иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) имеющие в собственности недвижимое имущество на территории Российской Федерации, на континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне Российской Федерации.

1 Не признаются налогоплательщиками организации, являющиеся организаторами Олимпийских игр и Паралимпийских игр в соответствии со статьей 3 Федерального закона "Об организации и о проведении XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи, развитии города Сочи как горноклиматического курорта и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации", в отношении имущества, используемого в связи с организацией и проведением XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи и развитием города Сочи как горноклиматического курорта.

2 Деятельность иностранной организации признается приводящей к образованию постоянного представительства в Российской Федерации в соответствии со статьей 306 Налогового Кодекса, если иное не предусмотрено международными договорами Российской Федерации.

Объектами налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (в том числе 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 в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета, если иное не предусмотрено статьей 378 Налогового Кодекса.

Объектами налогообложения для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, признаются движимое и недвижимое имущество, относящееся к объектам основных средств, имущество, полученное по концессионному соглашению. В целях 30 главы Налогового Кодекса иностранные организации ведут учет объектов налогообложения в порядке, установленном в Российской Федерации для ведения бухгалтерского учета.

Объектами налогообложения для иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Российской Федерации через постоянные представительства, признаются находящееся на территории Российской Федерации и принадлежащее указанным иностранным организациям на праве собственности недвижимое имущество и полученное по концессионному соглашению недвижимое имущество.

Не признаются объектами налогообложения:

1) земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы);

2) имущество, принадлежащее на праве хозяйственного ведения или 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 Российской Федерации.

Налоговая база определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения. При определении налоговой базы имущество, признаваемое объектом налогообложения, учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации. В случае, если для отдельных объектов основных средств начисление амортизации не предусмотрено, стоимость указанных объектов для целей налогообложения 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.

Налоговой базой в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Российской Федерации через постоянные представительства, а также в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не относящихся к деятельности данных организаций в Российской Федерации через постоянные представительства, признается инвентаризационная стоимость указанных объектов по данным органов технической инвентаризации. Уполномоченные органы и специализированные организации, осуществляющие учет и техническую инвентаризацию объектов недвижимого имущества, обязаны сообщать в налоговый орган по местонахождению указанных объектов сведения об инвентаризационной стоимости каждого такого объекта, находящегося на территории соответствующего субъекта Российской Федерации, в течение 10 дней со дня оценки указанных объектов.

Налоговая база определяется отдельно в отношении имущества, подлежащего налогообложению по местонахождению организации (месту постановки на учет в налоговых органах постоянного представительства иностранной организации), в отношении имущества каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, в отношении каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации, обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, или постоянного представительства иностранной организации, а также в отношении имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам.

В случае если объект недвижимого имущества, подлежащий налогообложению, имеет фактическое местонахождение на территориях разных субъектов Российской Федерации либо на территории субъекта Российской Федерации и в территориальном море Российской Федерации (на континентальном шельфе Российской Федерации или в исключительной экономической зоне Российской Федерации), в отношении указанного объекта недвижимого имущества налоговая база определяется отдельно и принимается при исчислении налога в соответствующем субъекте Российской Федерации в части, пропорциональной доле балансовой стоимости (для объектов недвижимого имущества, указанных в пункте 2 статьи 375 Налогового Кодекса, - инвентаризационной стоимости) объекта недвижимого имущества на территории соответствующего субъекта Российской Федерации.

Налоговая база определяется налогоплательщиками самостоятельно в соответствии с главой 30 Налогового Кодекса.

Средняя стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, 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 число месяца, следующего за отчетным периодом, на количество месяцев в отчетном периоде, увеличенное на единицу. Среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, 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 недвижимого имущества иностранных организаций, указанного в пункте 2 статьи 375 Налогового Кодекса, принимается равной инвентаризационной стоимости данного объекта недвижимого имущества по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Налоговым периодом признается календарный год.

Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Законодательный орган субъекта Российской Федерации при установлении налога вправе не устанавливать отчетные периоды.

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов Российской Федерации и не могут превышать 2,2 процента.

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий налогоплательщиков и (или) имущества, признаваемого объектом налогообложения.

Освобождаются от налогообложения:

1) организации и учреждения уголовно-исполнительной системы - в отношении имущества, используемого для осуществления возложенных на них функций;

2) религиозные организации - в отношении имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности;

3) общероссийские общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 процентов, - в отношении имущества, используемого ими для осуществления их уставной деятельности; организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общероссийских общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 процентов, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25 процентов, - в отношении имущества, используемого ими для производства и (или) реализации товаров (за исключением подакцизных товаров, минерального сырья и иных полезных ископаемых, а также иных товаров по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации по согласованию с общероссийскими общественными организациями инвалидов), работ и услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг); учреждения, единственными собственниками имущества которых являются указанные общероссийские общественные организации инвалидов, - в отношении имущества, используемого ими для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;

4) организации, основным видом деятельности которых является производство фармацевтической продукции, - в отношении имущества, используемого ими для производства ветеринарных иммунобиологических препаратов, предназначенных для борьбы с эпидемиями и эпизоотиями;

5) организации - в отношении объектов, признаваемых памятниками истории и культуры федерального значения в установленном законодательством Российской Федерации порядке;

6) организации - в отношении ядерных установок, используемых для научных целей, пунктов хранения ядерных материалов и радиоактивных веществ, а также хранилищ радиоактивных отходов;

7) организации - в отношении ледоколов, судов с ядерными энергетическими установками и судов атомно-технологического обслуживания;

8) 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. Перечень имущества, относящегося к указанным объектам, утверждается Правительством Российской Федерации;

9) организации - в отношении космических объектов;

10) имущество специализированных протезно-ортопедических организаций;

11) имущество коллегий адвокатов, адвокатских бюро и юридических консультаций;

12) имущество государственных научных центров;

13) организации - в отношении имущества, учитываемого на балансе организации - резидента особой экономической зоны, созданного или приобретенного в целях ведения деятельности на территории особой экономической зоны, используемого на территории особой экономической зоны в рамках соглашения о создании особой экономической зоны и расположенного на территории данной особой экономической зоны, в течение пяти лет с момента постановки на учет указанного имущества;

14) организации - в отношении судов, зарегистрированных в Российском международном реестре судов.

Налог на имущество организаций – региональный налог, поэтому регулируется законами субъектов РФ.

## 1.2 Особенности налогообложения имущества организации на территории Республики Коми.

Налоговая ставка устанавливается в размере 2,2 процента для всех категорий налогоплательщиков, за исключением органов государственной власти Республики Коми органов местного самоуправления в Республике Коми, государственных учреждений, финансируемых из республиканского бюджета Республики Коми, и организаций, осуществляющих управление дорожным хозяйством Республики Коми, для которых ставка налога устанавливается ставка налога в размере ноль процентов.

Уплата налога осуществляется в виде авансовых платежей по налогу, которые уплачиваются налогоплательщиком в три срока:

1) не позднее 5 мая текущего года;

2) не позднее 5 августа текущего года;

3) не позднее 5 ноября текущего года.

По итогам налогового периода уплата налога производится окончательно за вычетом авансовых платежей не позднее 10 апреля года, следующего за налоговым периодом.

Налогоплательщики, в отношении которых установлена налоговая ставка в размере ноль процентов, освобождаются от исчисления авансовых платежей по итогам отчётных периодов.

Налоговая декларация и налоговые расчёты по авансовым платежам по налогу предоставляются налогоплательщиками в налоговый орган по форме, установленной Министерством Российской Федерации по налогам и сборам.

Налоговые льготы для отдельных категорий налогоплательщиков устанавливаются законом Республики Коми о республиканском бюджете Республики Коми на соответствующий финансовый год в порядке, установленном Законом Республики Коми "О налоговых льготах".

Налоговые льготы на территории Республики Коми устанавливаются с целью:

1) обеспечения устойчивого социально-экономического развития Республики Коми;

2) повышения эффективности функционирования и развития инфраструктуры социальной сферы Республики Коми;

3) повышения социальной защищенности населения Республики Коми;

4) улучшения инвестиционного климата и развития инвестиционной и инновационной деятельности в Республике Коми;

5) поддержки инвестиционных и инновационных проектов, реализуемых на территории Республики Коми.

Налогоплательщики и плательщики сборов (далее - заявители) направляют ходатайства об установлении налоговых льгот по платежам в республиканский бюджет Республики Коми не позднее 15 июня года, предшествующего очередному финансовому году, в органы исполнительной власти Республики Коми, на которые возложены координация и регулирование деятельности в соответствующих отраслях (сферах управления).

Ходатайства должны содержать следующие сведения:

1) указание вида налога (сбора), по которому устанавливаются налоговые льготы;

2) срок действия налоговых льгот;

3) размеры налоговых льгот;

4) расчеты по суммам, высвобождающимся в результате предоставления налоговых льгот;

5) данные о финансовом состоянии заявителя за прошедший финансовый год и на последнюю отчетную дату текущего финансового года;

6) планируемое направление использования высвобождающихся средств.

Органы исполнительной власти Республики Коми, на которые возложены координация и регулирование деятельности в соответствующих отраслях (сферах управления), рассматривают поступившие ходатайства, определяют категорию налогоплательщиков, которым могут быть установлены налоговые льготы, проводят оценку ожидаемой социальной и (или) экономической эффективности планируемых к установлению налоговых льгот и готовят заключение о возможности установления налоговых льгот в соответствии с порядком, утвержденным Правительством Республики Коми.

При отрицательной оценке социальной и (или) экономической эффективности планируемых к установлению налоговых льгот органы исполнительной власти Республики Коми, на которые возложены координация и регулирование деятельности в соответствующих отраслях (сферах управления), направляют заявителям заключение об отказе в возможности установления налоговых льгот с обоснованием причин отказа не позднее 15 июля года, предшествующего очередному финансовому году.

При положительной оценке социальной и (или) экономической эффективности планируемых к установлению налоговых льгот предложения об установлении налоговых льгот, подготовленные на основании соответствующих заключений, направляются органами исполнительной власти Республики Коми, на которые возложены координация и регулирование деятельности в соответствующих отраслях (сферах управления), до 15 июля года, предшествующего очередному финансовому году, в орган исполнительной власти Республики Коми, уполномоченный Правительством Республики Коми для рассмотрения и внесения предложений по установлению налоговых льгот.

От уплаты налога на имущество организаций освобождаются:

1) органы государственной власти Республики Коми;

2) государственные органы Республики Коми;

3) органы местного самоуправления в Республике Коми;

4) государственные учреждения, финансируемые из республиканского бюджета Республики Коми, и учреждения, финансируемые из местных бюджетов;

5) общественные организации, созданные для сохранения памяти Морозова И.П., их филиалы, а также организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных организаций;

6) организации, входящие в систему Коми республиканской оборонной спортивно-технической организации. Налоговая льгота устанавливается при условии направления высвобождающихся средств на реализацию уставных целей и задач указанных налогоплательщиков;

7) организации Общероссийской общественной организации "Российский Красный Крест";

8) религиозные организации, расположенные на территории Республики Коми.

От уплаты налога на имущество организаций на 50 процентов освобождаются:

1) редакции и издательства печатных средств массовой информации (за исключением редакций печатных средств массовой информации рекламного и эротического характера);

2) учреждения федеральной почтовой службы, оказывающие почтовые услуги населению и организациям на территории Республики Коми.

От уплаты налога на имущество организаций на 30 процентов освобождаются субъекты инвестиционной деятельности в отношении вновь созданных, приобретенных, модернизированных, реконструируемых, технически перевооруженных основных средств в рамках реализации инвестиционных проектов.

Предоставление налоговой льготы осуществляется при условии включения инвестиционных проектов в перечень приоритетных инвестиционных проектов, реализуемых и (или) планируемых к реализации на территории Республики Коми, утверждаемый в порядке, определяемом Правительством Республики Коми.

## 1.3 Организация контрольной работы налоговых органов за налогообложением имущества организации.

Инспекция проводит следующие виды налоговых проверок налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов:

1) камеральные налоговые проверки;

2) выездные налоговые проверки.

Целью камеральной и выездной налоговых проверок является контроль за соблюдением налогоплательщиком, плательщиком сборов или налоговым агентом законодательства о налогах и сборах.

Камеральные и выездные проверки отвечают за правильностью исчисления. За своевременностью уплаты налога в бюджет следит отдел анализа отчетности регулирования задолженности.

Функции отдела анализа.

1. Выставляет требования (ст. 69, ст. 70 НК)
2. В случае неуплаты:
3. взыскивает с расчетного счета (ст. 46 НК);

2) взыскивает за счет имущества (ст. 47, ст. 48 НК).

### 1.3.1 Камеральная налоговая проверка.

Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

Камеральная налоговая проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета).

Если камеральной налоговой проверкой выявлены ошибки в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявлены несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля, об этом сообщается налогоплательщику с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок.

Налогоплательщик, представляющий в налоговый орган пояснения относительно выявленных ошибок в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречий между сведениями, содержащимися в представленных документах, вправе дополнительно представить в налоговый орган выписки из регистров налогового и (или) бухгалтерского учета и (или) иные документы, подтверждающие достоверность данных, внесенных в налоговую декларацию (расчет).

Лицо, проводящее камеральную налоговую проверку, обязано рассмотреть представленные налогоплательщиком пояснения и документы. Если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений налогоплательщика налоговый орган установит факт совершения налогового правонарушения или иного нарушения законодательства о налогах и сборах, должностные лица налогового органа обязаны составить акт проверки в порядке, предусмотренном статьей 100 Налогового Кодекса.

При проведении камеральных налоговых проверок налоговые органы вправе также истребовать в установленном порядке у налогоплательщиков, использующих налоговые льготы, документы, подтверждающие право этих налогоплательщиков на эти налоговые льготы.

При проведении камеральной налоговой проверки налоговый орган не вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения и документы, если иное не предусмотрено статьей 172 Налогового Кодекса или если представление таких документов вместе с налоговой декларацией (расчетом) не предусмотрено Налоговым Кодексом.

При подаче налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, в которой заявлено право на возмещение налога, камеральная налоговая проверка проводится с учетом особенностей на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком в соответствии с Налоговым Кодексом. Налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика документы, подтверждающие в соответствии со статьей 172 Налогового Кодекса правомерность применения налоговых вычетов.

При проведении камеральной налоговой проверки по налогам, связанным с использованием природных ресурсов, налоговые органы вправе помимо документов, указанных в пункте 1 статьи 172 Налогового Кодекса, истребовать у налогоплательщика иные документы, являющиеся основанием для исчисления и уплаты таких налогов.

В случае если до окончания камеральной налоговой проверки налогоплательщиком представлена уточненная налоговая декларация (расчет) в порядке, предусмотренном статьей 81 Налогового Кодекса, камеральная налоговая проверка ранее поданной декларации (расчета) прекращается и начинается новая камеральная налоговая проверка на основе уточненной налоговой декларации (расчета). Прекращение камеральной налоговой проверки означает прекращение всех действий налогового органа в отношении ранее поданной налоговой декларации (расчета). При этом документы (сведения), полученные налоговым органом в рамках прекращенной камеральной налоговой проверки, могут быть использованы при проведении мероприятий налогового контроля в отношении налогоплательщика.

Правила, предусмотренные статьей 172 Налогового Кодекса, распространяются также на плательщиков сборов, налоговых агентов, если иное не предусмотрено Налоговым Кодексом.

Документы, используемые при камеральной налоговой проверке:

* Требования;
* Решения о взыскании за счет имущества;
* Инкассовые поручения;
* Акт о проверке;
* Решение о привлечение к ответственности;
* Решение об отказе к привлечению к ответственности.

### 1.3.2 Выездная налоговая проверка.

Выездная налоговая проверка проводится на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа. В случае если у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной налоговой проверки, выездная налоговая проверка может проводиться по месту нахождения налогового органа.

Решение о проведении выездной налоговой проверки выносит налоговый орган по месту нахождения организации или по месту жительства физического лица, если иное не предусмотрено настоящим пунктом. Решение о проведении выездной налоговой проверки организации, отнесенной в порядке, предусмотренном статьей 83 Налогового Кодекса, к категории крупнейших налогоплательщиков, выносит налоговый орган, осуществивший постановку этой организации на учет в качестве крупнейшего налогоплательщика. Самостоятельная выездная налоговая проверка филиала или представительства проводится на основании решения налогового органа по месту нахождения обособленного подразделения. Решение о проведении выездной налоговой проверки должно содержать следующие сведения: полное и сокращенное наименования либо фамилию, имя, отчество налогоплательщика; предмет проверки, то есть налоги, правильность исчисления и уплаты которых подлежит проверке; периоды, за которые проводится проверка; должности, фамилии и инициалы сотрудников налогового органа, которым поручается проведение проверки. Форма решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким налогам.

Предметом выездной налоговой проверки является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. В рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

Налоговые органы не вправе проводить две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период. Налоговые органы не вправе проводить в отношении одного налогоплательщика более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года, за исключением случаев принятия решения руководителем федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, о необходимости проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика сверх указанного ограничения. При определении количества выездных налоговых проверок налогоплательщика не учитывается количество проведенных самостоятельных выездных налоговых проверок его филиалов и представительств.

Выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. Указанный срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях - до шести месяцев. Основания и порядок продления срока проведения выездной налоговой проверки устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

В рамках выездной налоговой проверки налоговый орган вправе проверять деятельность филиалов и представительств налогоплательщика. Налоговый орган вправе проводить самостоятельную выездную налоговую проверку филиалов и представительств по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты региональных и (или) местных налогов. Налоговый орган, проводящий самостоятельную выездную проверку филиалов и представительств, не вправе проводить в отношении филиала или представительства две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период. Налоговый орган не вправе проводить в отношении одного филиала или представительства налогоплательщика более двух выездных налоговых проверок в течение одного календарного года. При проведении самостоятельной выездной налоговой проверки филиалов и представительств налогоплательщика срок проверки не может превышать один месяц.

Срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке.

Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе приостановить проведение выездной налоговой проверки для:

1) истребования документов (информации) в соответствии с пунктом 1 статьи 93.1 Налогового Кодекса;

2) получения информации от иностранных государственных органов в рамках международных договоров Российской Федерации;

3) проведения экспертиз;

4) перевода на русский язык документов, представленных налогоплательщиком на иностранном языке. Приостановление проведения выездной налоговой проверки по основанию, указанному в подпункте 1 пункта 1 статьи 93.1 Налогового Кодекса, допускается не более одного раза по каждому лицу, у которого истребуются документы. Приостановление и возобновление проведения выездной налоговой проверки оформляются соответствующим решением руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, проводящего указанную проверку. Общий срок приостановления проведения выездной налоговой проверки не может превышать шесть месяцев. В случае если проверка была приостановлена по основанию, указанному в подпункте 2 пункта 1 статьи 93.1 Налогового Кодекса, и в течение шести месяцев налоговый орган не смог получить запрашиваемую информацию от иностранных государственных органов в рамках международных договоров Российской Федерации, срок приостановления указанной проверки может быть увеличен на три месяца. На период действия срока приостановления проведения выездной налоговой проверки приостанавливаются действия налогового органа по истребованию документов у налогоплательщика, которому в этом случае возвращаются все подлинники, истребованные при проведении проверки, за исключением документов, полученных в ходе проведения выемки, а также приостанавливаются действия налогового органа на территории (в помещении) налогоплательщика, связанные с указанной проверкой.

Повторной выездной налоговой проверкой налогоплательщика признается выездная налоговая проверка, проводимая независимо от времени проведения предыдущей проверки по тем же налогам и за тот же период. При назначении повторной выездной налоговой проверки ограничения, указанные в пункте 5 статьи 93 Налогового Кодекса, не действуют. При проведении повторной выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении повторной выездной налоговой проверки. Повторная выездная налоговая проверка налогоплательщика может проводиться:

1) вышестоящим налоговым органом - в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку;

2) налоговым органом, ранее проводившим проверку, на основании решения его руководителя (заместителя руководителя) - в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации, в которой указана сумма налога в размере, меньшем ранее заявленного. В рамках этой повторной выездной налоговой проверки проверяется период, за который представлена уточненная налоговая декларация. Если при проведении повторной выездной налоговой проверки выявлен факт совершения налогоплательщиком налогового правонарушения, которое не было выявлено при проведении первоначальной выездной налоговой проверки, к налогоплательщику не применяются налоговые санкции, за исключением случаев, когда невыявление факта налогового правонарушения при проведении первоначальной налоговой проверки явилось результатом сговора между налогоплательщиком и должностным лицом налогового органа.

Выездная налоговая проверка, осуществляемая в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика, может проводиться независимо от времени проведения и предмета предыдущей проверки. При этом проверяется период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

Налогоплательщик обязан обеспечить возможность должностных лиц налоговых органов, проводящих выездную налоговую проверку, ознакомиться с документами, связанными с исчислением и уплатой налогов. При проведении выездной налоговой проверки у налогоплательщика могут быть истребованы необходимые для проверки документы в порядке, установленном статьей 93 Налогового Кодекса. Ознакомление должностных лиц налоговых органов с подлинниками документов допускается только на территории налогоплательщика, за исключением случаев проведения выездной налоговой проверки по месту нахождения налогового органа, а также случаев, предусмотренных статьей 94 Налогового Кодекса.

При необходимости, уполномоченные должностные лица налоговых органов, осуществляющие выездную налоговую проверку, могут проводить инвентаризацию имущества налогоплательщика, а также производить осмотр производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, в порядке, установленном статьей 92 Налогового Кодекса.

При наличии у осуществляющих выездную налоговую проверку должностных лиц достаточных оснований полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, сокрыты, изменены или заменены, производится выемка этих документов в порядке, предусмотренном статьей 94 Налогового Кодекса.

В последний день проведения выездной налоговой проверки проверяющий обязан составить справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения, и вручить ее налогоплательщику или его представителю. В случае, если налогоплательщик (его представитель) уклоняется от получения справки о проведенной проверке, указанная справка направляется налогоплательщику заказным письмом по почте.

Особенности проведения выездных налоговых проверок при выполнении соглашений о разделе продукции определяются главой 26.4 Налогового Кодекса.

Правила, предусмотренные настоящей статьей, применяются также при проведении выездных налоговых проверок плательщиков сборов и налоговых агентов.

Документы, используемые при выездных проверках:

* Акт проверки;
* Решение о привлечении к ответственности;
* Решение об отказе к привлечению к ответственности.

### 1.3.3 Процедуры, применяемые в ходе налоговой проверки

При проведении проверок могут иметь место следующий процедуры: осмотр (ст. 92 НК), истребование документов при проведении налоговой проверки (ст. 93 НК), истребование документов (информации) о налогоплательщике, плательщике сборов и налоговом агенте или информации о конкретных сделках (ст. 93.1 НК), выемка документов и предметов (ст. 94 НК), экспертиза (ст. 95 НК), привлечение специалиста для оказания содействия в осуществлении налогового контроля (ст. 96 НК), участие понятых (ст. 98 НК).

Должностное лицо налогового органа, производящее выездную налоговую проверку, в целях выяснения обстоятельств, имеющих значение для полноты проверки, вправе производить осмотр территорий, помещений налогоплательщика, в отношении которого проводится налоговая проверка, документов и предметов.

Осмотр документов и предметов вне рамок выездной налоговой проверки допускается, если документы и предметы были получены должностным лицом налогового органа в результате ранее произведенных действий по осуществлению налогового контроля или при согласии владельца этих предметов на проведение их осмотра.

Осмотр производится в присутствии понятых. При проведении осмотра вправе участвовать лицо, в отношении которого осуществляется налоговая проверка, или его представитель, а также специалисты.

В необходимых случаях при осмотре производятся фото- и киносъемка, видеозапись, снимаются копии с документов или другие действия.

О производстве осмотра составляется протокол.

Должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у проверяемого лица необходимые для проверки документы посредством вручения этому лицу (его представителю) требования о представлении документов.

Истребуемые документы представляются в виде заверенных проверяемым лицом копий. Копии документов организации заверяются подписью ее руководителя (заместителя руководителя) и (или) иного уполномоченного лица и печатью этой организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации. Не допускается требование нотариального удостоверения копий документов, представляемых в налоговый орган (должностному лицу), если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации. В случае необходимости налоговый орган вправе ознакомиться с подлинниками документов.

Документы, которые были истребованы в ходе налоговой проверки, представляются в течение 10 дней со дня вручения соответствующего требования. В случае, если проверяемое лицо не имеет возможности представить истребуемые документы в течение 10 дней, оно в течение дня, следующего за днем получения требования о представлении документов, письменно уведомляет проверяющих должностных лиц налогового органа о невозможности представления в указанные сроки документов с указанием причин, по которым истребуемые документы не могут быть представлены в установленные сроки, и о сроках, в течение которых проверяемое лицо может представить истребуемые документы. В течение двух дней со дня получения такого уведомления руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе на основании этого уведомления продлить сроки представления документов или отказать в продлении сроков, о чем выносится отдельное решение.

Отказ проверяемого лица от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки признаются налоговым правонарушением и влекут ответственность, предусмотренную статьей 126 Налогового Кодекса. В случае такого отказа или непредставления указанных документов в установленные сроки должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, производит выемку необходимых документов в порядке, предусмотренном статьей 94 Налогового Кодекса.

В ходе проведения налоговой проверки налоговые органы не вправе истребовать у проверяемого лица документы, ранее представленные в налоговые органы при проведении камеральных или выездных налоговых проверок данного проверяемого лица. Указанное ограничение не распространяется на случаи, когда документы ранее представлялись в налоговый орган в виде подлинников, возвращенных впоследствии проверяемому лицу, а также на случаи, когда документы, представленные в налоговый орган, были утрачены вследствие непреодолимой силы.

Должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у контрагента или у иных лиц, располагающих документами (информацией), касающимися деятельности проверяемого налогоплательщика, эти документы (информацию). Истребование документов (информации), касающихся деятельности проверяемого налогоплательщика, может проводиться также при рассмотрении материалов налоговой проверки на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа при назначении дополнительных мероприятий налогового контроля.

В случае если вне рамок проведения налоговых проверок у налоговых органов возникает обоснованная необходимость получения информации относительно конкретной сделки, должностное лицо налогового органа вправе истребовать эту информацию у участников этой сделки или у иных лиц, располагающих информацией об этой сделке.

Налоговый орган, осуществляющий налоговые проверки или иные мероприятия налогового контроля, направляет письменное поручение об истребовании документов (информации), касающихся деятельности проверяемого налогоплательщика, в налоговый орган по месту учета лица, у которого должны быть истребованы указанные документы (информация). При этом в поручении указывается, при проведении какого мероприятия налогового контроля возникла необходимость в представлении документов (информации), а при истребовании информации относительно конкретной сделки указываются также сведения, позволяющие идентифицировать эту сделку.

В течение пяти дней со дня получения поручения налоговый орган по месту учета лица, у которого истребуются документы (информация), направляет этому лицу требование о представлении документов (информации). К данному требованию прилагается копия поручения об истребовании документов (информации).

Лицо, получившее требование о представлении документов (информации), исполняет его в течение пяти дней со дня получения или в тот же срок сообщает, что не располагает истребуемыми документами (информацией). Если истребуемые документы (информация) не могут быть представлены в указанный срок, налоговый орган по ходатайству лица, у которого истребованы документы, вправе продлить срок представления этих документов (информации). Истребуемые документы представляются с учетом положений, предусмотренных пунктом 2 статьи 93 Налогового Кодекса.

Отказ лица от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки признаются налоговым правонарушением и влекут ответственность, предусмотренную статьей 129.1 Налогового Кодекса.

Порядок взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов устанавливается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Выемка документов и предметов производится на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку. Указанное постановление подлежит утверждению руководителем (его заместителем) соответствующего налогового органа.

Не допускается производство выемки документов и предметов в ночное время.

Выемка документов и предметов производится в присутствии понятых и лиц, у которых производится выемка документов и предметов. В необходимых случаях для участия в производстве выемки приглашается специалист. До начала выемки должностное лицо налогового органа предъявляет постановление о производстве выемки и разъясняет присутствующим лицам их права и обязанности.

Должностное лицо налогового органа предлагает лицу, у которого производится выемка документов и предметов, добровольно выдать их, а в случае отказа производит выемку принудительно. При отказе лица, у которого производится выемка, вскрыть помещения или иные места, где могут находиться подлежащие выемке документы и предметы, должностное лицо налогового органа вправе сделать это самостоятельно, избегая причинения не вызываемых необходимостью повреждений запоров, дверей и других предметов.

Не подлежат изъятию документы и предметы, не имеющие отношения к предмету налоговой проверки.

О производстве выемки, изъятия документов и предметов составляется протокол с соблюдением требований, предусмотренных статьей 99 статьей и 94 Налогового Кодекса.

Изъятые документы и предметы перечисляются и описываются в протоколе выемки либо в прилагаемых к нему описях с точным указанием наименования, количества и индивидуальных признаков предметов, а по возможности - стоимости предметов.

В случаях, если для проведения мероприятий налогового контроля недостаточно копий документов проверяемого лица и у налоговых органов есть достаточные основания полагать, что подлинники документов могут быть уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены, должностное лицо налогового органа вправе изъять подлинники документов в порядке, предусмотренном статьей 94 Налогового Кодекса. При изъятии таких документов с них изготавливают копии, которые заверяются должностным лицом налогового органа и передаются лицу, у которого они изымаются. При невозможности изготовить или передать изготовленные копии одновременно с изъятием документов налоговый орган передает их лицу, у которого документы были изъяты, в течение пяти дней после изъятия.

Все изымаемые документы и предметы предъявляются понятым и другим лицам, участвующим в производстве выемки, и в случае необходимости упаковываются на месте выемки. Изъятые документы должны быть пронумерованы, прошнурованы и скреплены печатью или подписью налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора). В случае отказа налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) скрепить печатью или подписью изымаемые документы об этом в протоколе о выемке делается специальная отметка.

Копия протокола о выемке документов и предметов вручается под расписку или высылается лицу, у которого эти документы и предметы были изъяты.

В необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля, в том числе при проведении выездных налоговых проверок, на договорной основе может быть привлечен эксперт. Экспертиза назначается в случае, если для разъяснения возникающих вопросов требуются специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле.

Вопросы, поставленные перед экспертом, и его заключение не могут выходить за пределы специальных познаний эксперта. Привлечение лица в качестве эксперта осуществляется на договорной основе.

Экспертиза назначается постановлением должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку. В постановлении указываются основания для назначения экспертизы, фамилия эксперта и наименование организации, в которой должна быть произведена экспертиза, вопросы, поставленные перед экспертом, и материалы, предоставляемые в распоряжение эксперта.

Эксперт вправе знакомиться с материалами проверки, относящимися к предмету экспертизы, заявлять ходатайства о предоставлении ему дополнительных материалов.

Эксперт может отказаться от дачи заключения, если предоставленные ему материалы являются недостаточными или если он не обладает необходимыми знаниями для проведения экспертизы.

Должностное лицо налогового органа, которое вынесло постановление о назначении экспертизы, обязано ознакомить с этим постановлением проверяемое лицо и разъяснить его права, предусмотренные пунктом 7 статьи 95 Налогового Кодекса, о чем составляется протокол.

При назначении и производстве экспертизы проверяемое лицо имеет право:

1) заявить отвод эксперту;

2) просить о назначении эксперта из числа указанных им лиц;

3) представить дополнительные вопросы для получения по ним заключения эксперта;

4) присутствовать с разрешения должностного лица налогового органа при производстве экспертизы и давать объяснения эксперту;

5) знакомиться с заключением эксперта.

Эксперт дает заключение в письменной форме от своего имени. В заключении эксперта излагаются проведенные им исследования, сделанные в результате их выводы и обоснованные ответы на поставленные вопросы. Если эксперт при производстве экспертизы установит имеющие значение для дела обстоятельства, по поводу которых ему не были поставлены вопросы, он вправе включить выводы об этих обстоятельствах в свое заключение.

Заключение эксперта или его сообщение о невозможности дать заключение предъявляются проверяемому лицу, которое имеет право дать свои объяснения и заявить возражения, а также просить о постановке дополнительных вопросов эксперту и о назначении дополнительной или повторной экспертизы.

Дополнительная экспертиза назначается в случае недостаточной ясности или полноты заключения и поручается тому же или другому эксперту. Повторная экспертиза назначается в случае необоснованности заключения эксперта или сомнений в его правильности и поручается другому эксперту. Дополнительная и повторная экспертизы назначаются с соблюдением требований, предусмотренных статьей 95 Налогового Кодекса.

В необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля, в том числе при проведении выездных налоговых проверок, на договорной основе может быть привлечен специалист, обладающий специальными знаниями и навыками, не заинтересованный в исходе дела.

Привлечение лица в качестве специалиста осуществляется на договорной основе.

Участие лица в качестве специалиста не исключает возможности его опроса по этим же обстоятельствам как свидетеля.

При проведении действий по осуществлению налогового контроля в случаях, предусмотренных Налоговым Кодексом, вызываются понятые.

Понятые вызываются в количестве не менее двух человек.

В качестве понятых могут быть вызваны любые не заинтересованные в исходе дела физические лица.

Не допускается участие в качестве понятых должностных лиц налоговых органов.

Понятые обязаны удостоверить в протоколе факт, содержание и результаты действий, производившихся в их присутствии. Они вправе делать по поводу произведенных действий замечания, которые подлежат внесению в протокол. В случае необходимости понятые могут быть опрошены по указанным обстоятельствам.

Существуют общие требования, предъявляемые к протоколу, составленному при производстве действий по осуществлению налогового контроля:

В случаях, предусмотренных Налоговым Кодексом, при проведении действий по осуществлению налогового контроля составляются протоколы. Протоколы составляются на русском языке.

В протоколе указываются:

1) его наименование;

2) место и дата производства конкретного действия;

3) время начала и окончания действия;

4) должность, фамилия, имя, отчество лица, составившего протокол;

5) фамилия, имя, отчество каждого лица, участвовавшего в действии или присутствовавшего при его проведении, а в необходимых случаях - его адрес, гражданство, сведения о том, владеет ли он русским языком;

6) содержание действия, последовательность его проведения;

7) выявленные при производстве действия существенные для дела факты и обстоятельства.

Протокол прочитывается всеми лицами, участвовавшими в производстве действия или присутствовавшими при его проведении. Указанные лица вправе делать замечания, подлежащие внесению в протокол или приобщению к делу.

Протокол подписывается составившим его должностным лицом налогового органа, а также всеми лицами, участвовавшими в производстве действия или присутствовавшими при его проведении.

К протоколу прилагаются фотографические снимки и негативы, киноленты, видеозаписи и другие материалы, выполненные при производстве действия.

По результатам выездной налоговой проверки в течение двух месяцев со дня составления справки о проведенной выездной налоговой проверке уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен в установленной форме акт налоговой проверки. В случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах в ходе проведения камеральной налоговой проверки должностными лицами налогового органа, проводящими указанную проверку, должен быть составлен акт налоговой проверки по установленной форме в течение 10 дней после окончания камеральной налоговой проверки.

Акт налоговой проверки подписывается лицами, проводившими соответствующую проверку, и лицом, в отношении которого проводилась эта проверка (его представителем). Об отказе лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, или его представителя подписать акт делается соответствующая запись в акте налоговой проверки.

В акте налоговой проверки указываются:

1) дата акта налоговой проверки. Под указанной датой понимается дата подписания акта лицами, проводившими эту проверку;

2) полное и сокращенное наименования либо фамилия, имя, отчество проверяемого лица. В случае проведения проверки организации по месту нахождения ее обособленного подразделения помимо наименования организации указываются полное и сокращенное наименования проверяемого обособленного подразделения и место его нахождения;

3) фамилии, имена, отчества лиц, проводивших проверку, их должности с указанием наименования налогового органа, который они представляют;

4) дата и номер решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки (для выездной налоговой проверки);

5) дата представления в налоговый орган налоговой декларации и иных документов (для камеральной налоговой проверки);

6) перечень документов, представленных проверяемым лицом в ходе налоговой проверки;

7) период, за который проведена проверка;

8) наименование налога, в отношении которого проводилась налоговая проверка;

9) даты начала и окончания налоговой проверки;

10) адрес места нахождения организации или места жительства физического лица;

11) сведения о мероприятиях налогового контроля, проведенных при осуществлении налоговой проверки;

12) документально подтвержденные факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки, или запись об отсутствии таковых;

13) выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи Налогового Кодекса, в случае если Налоговым Кодексом предусмотрена ответственность за данные нарушения законодательства о налогах и сборах.

Форма и требования к составлению акта налоговой проверки устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Акт налоговой проверки в течение пяти дней с даты этого акта должен быть вручен лицу, в отношении которого проводилась проверка, или его представителю под расписку или передан иным способом, свидетельствующим о дате его получения указанным лицом (его представителем). В случае, если лицо, в отношении которого проводилась проверка, или его представитель уклоняются от получения акта налоговой проверки, этот факт отражается в акте налоговой проверки, и акт налоговой проверки направляется по почте заказным письмом по месту нахождения организации (обособленного подразделения) или месту жительства физического лица. В случае направления акта налоговой проверки по почте заказным письмом датой вручения этого акта считается шестой день считая с даты отправки заказного письма.

Лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представитель), в случае несогласия с фактами, изложенными в акте налоговой проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих в течение 15 дней со дня получения акта налоговой проверки вправе представить в соответствующий налоговый орган письменные возражения по указанному акту в целом или по его отдельным положениям. При этом налогоплательщик вправе приложить к письменным возражениям или в согласованный срок передать в налоговый орган документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность своих возражений.

Все процедуры должны соответствовать Налоговому Кодексу и должны быть документально оформлены.

# 1.4 Бухгалтерский учет расчетов и отчетность по налогу на имущество организаций в бюджет.

Исчисленная сумма налога вносится в виде обязательного платежа в бюджет в первоочередном порядке и относится на финансовые результаты деятельности предприятия, а по банкам и другим кредитным организациям - на операционные и разные расходы.

Сумма налога исчисляется плательщиками самостоятельно ежеквартально нарастающим итогом с начала года исходя из определяемой за отчетный период фактической среднегодовой стоимости имущества, рассчитанной с учетом уменьшения стоимости имущества.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, определяется с учетом ранее начисленных платежей за отчетный период.

Расчеты налога и среднегодовой стоимости имущества за отчетный период представляются предприятиями в налоговые органы по месту нахождения вместе с бухгалтерским отчетом в сроки, установленные для представления квартальной и годовой бухгалтерской отчетности.

Предприятие, осуществляющее ведение бухгалтерского учета ценностей и операций, связанных с осуществлением совместной деятельности, сообщает участникам договора о совместной деятельности сведения о стоимости имущества, созданного (приобретенного) в результате ее осуществления и являющегося объектом налогообложения, до срока, установленного для представления налоговых расчетов.

Учет расчетов предприятий с бюджетом (кроме банков и других кредитных организаций) по налогу на имущество предприятий ведется на балансовом счете 68 "Расчеты с бюджетом" на отдельном субсчете "Расчеты по налогу на имущество". Сумма налога, рассчитанная в установленном порядке, отражается по кредиту счета 68 "Расчеты с бюджетом" и дебету счета 80 "Прибыли и убытки".

Перечисление суммы налога на имущество в бюджет отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 68 "Расчеты с бюджетом" и кредиту счета 51 "Расчетный счет".

Учет расчетов банков с бюджетом по налогу на имущество ведется на балансовом счете 904 "Прочие дебиторы и кредиторы" на отдельном субсчете "Расчеты по налогу на имущество". Сумма налога, рассчитанная в установленном порядке, ежеквартально отражается банками по дебету балансового счета 970 "Операционные и разные расходы" по статье "Прочие расходы" и кредиту балансового счета 904 "Прочие дебиторы и кредиторы".

Перечисление суммы налога на имущество в бюджет отражается банками в бухгалтерском учете по дебету счета 904 "Прочие дебиторы и кредиторы" и кредиту счета 161 "Счета коммерческих, кооперативных и других кредитных учреждений".

Уплата налога производится по квартальным расчетам в пятидневный срок со дня, установленного для представления бухгалтерского отчета за квартал, а по годовым расчетам — в десятидневный срок со дня, установленного для представления бухгалтерского отчета за год.

В целях обеспечения полного поступления платежей в бюджет предприятие обязано до наступления срока платежа сдать платежное поручение соответствующему учреждению банка на перечисление налога в соответствующие бюджеты, которое исполняется банком в первоочередном порядке.

Излишне внесенные суммы налога засчитываются в счет очередных платежей или возвращаются предприятию — плательщику в десятидневный срок со дня получения налоговым органом его письменного заявления.

Некоторые особенности имеет система налогообложения имущества иностранных юридических лиц, осуществляющих свою деятельность на российской территории через постоянные представительства, филиалы и другие обособленные имущественные комплексы, подпадающие под действие налогового законодательства России. Налоговый регламент в отношении иностранных плательщиков регламентирует инструкция ФНС РФ № 38 « Имущество иностранных юридических лиц, приобретаемое в РФ, подлежит оценке в совокупности с имуществом, возимым иностранным юридическим лицом из-за границы. Оценка стоимости имущества производится по цене приобретения его отделением или по стоимости этого имущества у головного офиса на момент передачи отделению в РФ с учетом фактически произведенных затрат по его транспортировке, установке, таможенных платежей и других затрат. Факт передачи имущества фиксирует дата подачи декларации на таможне. При определении среднегодовой стоимости облагаемого имущества иностранным юридическим лицам, осуществляющим свою деятельность через постоянное представительство разрешено начислять износ основных фондов по амортизационным нормам той страны, чьи интересы они представляют в России.

Налоговая декларация по налогу на имущество организаций (форма по КНД 1152026) (далее - декларация) и Порядок ее заполнения (далее - Порядок заполнения декларации) утверждены Приказом Минфина России от 20.02.2008 N 27н.

Декларацию представляют все лица, которые признаются плательщиками налога на имущество в соответствии с гл. 30 НК РФ.

Налогоплательщики обязаны представить декларацию в налоговый орган не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 3 ст. 386 НК РФ).

В силу пункта 1 статьи 386 Налогового Кодекса, налогоплательщики налога на имущество организаций обязаны представлять в налоговые органы соответствующие налоговые декларации и налоговые расчеты по авансовым платежам по этому налогу. Налогоплательщиками налога на имущество организаций признаются организации, указанные в пункте 1 статьи 373 Налогового Кодекса, за исключением организаций, указанных в пункте 1.1 статьи 373 Налогового Кодекса. При этом признание организаций налогоплательщиками налога на имущество организаций не ставится в зависимость от наличия либо отсутствия у них соответствующего объекта налогообложения.

Инструкцией по заполнению налоговой декларации по налогу на имущество организаций (налогового расчета по авансовому платежу), утвержденной приказом МНС России от 23.03.2004 № САЭ-3-21/224 (зарегистрирован в Минюсте России 29.03.2004 № 5690) и действующей впредь до вступления в силу приказа Минфина России об утверждении порядка заполнения налоговой декларации (налогового расчета по авансовому платежу) по этому налогу, предусмотрено представление налоговой декларации (налогового расчета по авансовому платежу), в состав которой включается, в частности, раздел 5 в случае наличия у организации не облагаемого налогом (подлежащего освобождению) имущества.

Следовательно, организация, являющаяся налогоплательщиком налога на имущество организаций, обязана представлять в налоговые органы налоговые декларации (налоговые расчеты по авансовым платежам) по этому налогу в соответствии со статьей 386 Налогового Кодекса независимо от того, что имущество этой организации не признается объектом налогообложения на основании статьи 374 Налогового Кодекса.

# 2 Анализ налогообложения имущества организаций.

## 2.1 Анализ поступлений налога на имущество организаций в бюджетную систему Российской Федерации.

Налог на имущество организаций – региональный налог, поэтому он исчисляется не только в бюджет на уровне государства (консолидированные бюджеты), но и в местные бюджеты.

Консолидированный бюджет — это свод бюджетов всех уровней на соответствующей территории, используемый при прогнозировании, расчетах, анализе. Консолидированный бюджет РФ (рис.1) - это свод федерального бюджета и консолидированных бюджетов субъектов РФ без учёта бюджетов государственных внебюджетных фондов ГВБФ и межбюджетных трансфертов. Консолидированный бюджет субъекта РФ - представляют собой свод регионального бюджета, местных бюджетов территорий, административно входящих в субъект Федерации и бюджета государственного территориального фонда обязательного медицинского страхования ТФОМС.

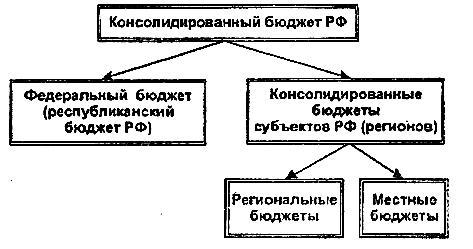


Рис. 1 Консолидированный бюджет Российской Федерации.

Консолидированный (сводный) бюджет области (рис. 2) выполняет функцию объединения бюджетных показателей территории. В нем находят отражение результаты разработки и реализации бюджетно-финансовой политики в регионе; условия сбалансированности доходов и расходов в целом по субъекту Федерации.

Рис.2 Консолидированный бюджет области



Проведем анализ поступлений налога на имущество организаций в бюджетную систему Российской Федерации.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2007 | 2008 | 2008 в % к 2007 | 2009 | 2009 в % к 2008 |
| Налоговый доход всего, в т.ч., тыс.руб. | 3610249089 | 4374547539 | 121,17 % | 3783883393 | 86,5 % |
| Налог на имущество организаций, тыс.руб. | 262722445 | 323545782 | 123,15 % | 385751839 | 119,23 % |
| % | 7,28 % | 7,4 % |  | 10,19 % |  |

Таблица 1. Анализ поступлений налога на имущество организаций в бюджетную систему Российской Федерации.

В 2007 г. налог на имущество организаций составил 7,28 % от общей суммы поступлений налогов в бюджетную систему Российской Федерации (рис. 3)

В 2008 г. доля поступлений налога на имущество организаций выросла до 7,4 % по сравнению с предыдущим годом.

2009 г. доля поступлений от налога на имущество организаций в бюджетную систему Российской Федерации повысилась на 2,79 % и составила 10,19 %.



Рис. 3 Доля налога на имущество организаций в доходах бюджета Российской Федерации в 2007 г.



Рис. 4 Доля налога на имущество организаций в доходах бюджета Российской Федерации в 2008 г.



Рис. 5 Доля налога на имущество организаций в доходах бюджета Российской Федерации в 2009 г.

В 2008 г. сумма общего налогового дохода увеличилась на 21,17 %, в том числе и сумма поступлений налога на имущество организаций увеличилась на 23,15 % (рис. 6). Однако в 2009 г. общая сумма поступлений снизилась на 13,5 %, в то же время сумма поступлений налога на имущество организаций увеличилась на 19,23 % по сравнению с предыдущим годом (рис. 7).



Рис. 6. Динамика поступлений общей суммы налогов.



Рис. 7 Динамика поступлений налога на имущество организаций в бюджетную систему Российской Федерации.

## 2.2 Анализ поступлений налога на имущество организаций в бюджет Республики Коми.

Проведем анализ поступлений налога на имущество организаций в бюджет Республики Коми.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показатели** | 2007 | 2008 | **2008 в % к 2007** | 2009 | **2009 в % к 2008** |
| **Налоговый доход всего, в т.ч., тыс.руб.** | 27973290 | 36055476 | 128,9 | 34139055 | 94,68 |
| **Налог на имущество организаций, тыс.руб.** | 2855317 | 3382735 | 118,47 | 4201451 | 124,20 |
| % | 10,2 | 9,38 |  | 12,3 |  |

В 2007 г. доля поступлений налога на имущество организаций в бюджет Республики Коми составила 10,2 %. В 2008 г. эта доля снизилась на 0,82% и составила 9,38 % от общей суммы поступлений. Однако в 2009 г. доля поступлений от налогообложения имущества организаций выросла на 2,92% и составила 12,3 % (рис. 8).

Рис. 8. Доля поступлений налога на имущество организаций в бюджет Республики Коми.



В 2008 г. общая сумма поступлений налога на имущество организаций увеличилась на 28,9 %. В 2009 г. сумма поступлений резко снизилась на 5,32 % и составила 94,68 %. Схожую тенденцию можно наблюдать и на уровне бюджетной системы Российской Федерации (рис. 6).



Поступления налога на имущество организаций имеют иную тенденцию, поступления с каждым годом увеличиваются: в 2008 г. сумма поступлений увеличилась на 18,47 % по сравнению с 2007 г., а в 2009 г. по сравнению с 2008 г. увеличивается на 24,2 % (рис. 10).



Рис. 10. Динамика поступлений налога на имущество организаций.

Таким образом, динамика роста поступлений налога на имущество организаций отличается от динамики поступления общей суммы налогов (рис. 11).

Рис. 11. Сравнительная динамика поступлений общей суммы налоговых доходов и налога на имущество организации.



Сравнительная динамика показывает, что за последний год сумма налогового дохода резко возросла, по сравнению с предыдущими годами.

Сумма поступлений от налога на имущество организаций наоборот снизилась. Это можно объяснить тем, что организации-налогоплательщики используют льготы, которые уменьшают налогооблагаемую базу, что приводит к уменьшению сумм налога, уплачиваемых в бюджетную систему Российской Федерации и в бюджет Республики Коми.

## 2.2 Анализ поступлений налога на имущество организаций по межрайонной Инспекции Федеральной Налоговой Службы по Республике Коми.

Проведем анализ поступлений налога на имущество организаций по межрайонной ИФНС № 5 по Республике Коми.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | 2007 | 2008 | 2008 в % к 2007 | 2009 | 2009 в % к 2008 |
| Сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет | 260351 | 298837 | 14,8 | 324407 | 8,6 |
| Сумма налога, не поступившая в бюджет в связи с льготами. | 44019 | 47905 | 8,8 | 59059 | 23,3 |
| Сумма налога, поступившая в бюджет | 216332 | 250932 | 16 | 265348 | 5,74 |

Таблица 1. Анализ поступлений налога на имущество организаций по межрайонной ИФНС № 5 по Республике Коми.

Данный сравнительный анализ показывает изменения поступлений налога на имущество организаций, связанные с применением льгот, установленных ст. 381 Налогового Кодекса, льгот, предоставляемым в соответствии со ст. 7 Налогового Кодекса международными договорами, в соответствии с п.7 ст. 346.35 Налогового Кодекса инвесторам по СРП и в соответствии с п.2 ст. 372 Налогового Кодекса органами законодательной власти субъектов Российской Федерации.

Сумма налога на имущество организаций, исчисленная к уплате в бюджет Республики Коми в 2008 г. выросла на 14,8 % по сравнению с 2007 г. и всего на 8,6 % в 2009 г. по сравнению с 2008г. (рис. 9).



Рис. 12. Динамика роста поступлений налога на имущество организаций.

Такие колебания объясняются суммами налога на имущество организаций, не поступивших в бюджет Республики Коми в связи с льготами (рис. 10). В 2008 г. в бюджет не поступило на 8,8 % больше, чем в 2007 г. Однако в 2009 г. сумма налога, не поступившая в бюджет, увеличилась на 23,3 %, что значительно повлияло на сумму поступлений налога в бюджет.

Рис. 13. Динамика роста сумм налога, не поступивших в бюджет в сязи с применением льгот.



Таким образом, сумма исчисленная к уплате в бюджет отличается от поступившей суммы налога на сумму льгот, предоставляемых организациям-налогоплательщикам. В 2008 г. сумма поступлений в бюджет от налогообложения имущество организаций увеличилась на 16 %. В 2009 г. сумма поступлений увеличилась всего на 5,74 % из-за применения льгот.

Эту взаимосвязь можно увидеть на рис. 14.



Рис. 14. Общий анализ поступлений налога на имущество организаций по межрайонной ИФНС № 5 по Республике Коми.

Данное сравнение показателей роста поступлений выявило важную закономерность: с каждым годом сумма льгот увеличивается и замедляет динамику роста поступлений в бюджет налог на имущество организаций.

## 2.4 Анализ контрольной работы межрайонной Инспекции Федеральной Налоговой Службы № 5 по Республике Коми за налогообложением имущества организации.

Проведем анализ работы контрольных органов.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Всего проведено выездных проверок | Из них выявлено нарушений | Всего дополнительно начислено | Из них по выездным проверкам | Сумма уменьшенных платежей по результатам выездных проверок |
| Всего по результатам контрольной работы | 280 | 116 | 133748 | 93640 | 0 |
| В том числе по налогу на имущество организаций | 24 | 9 | 5029 | 4358 | 0 |

Таблица 2. Результаты проведения выездных проверок за 2007 г.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Всего проведено камеральных проверок | Из них выявлено нарушений | Всего дополнительно начислено | Из них по камеральным проверкам | Сумма уменьшенных платежей по результатам камеральных проверок |
| Всего по результатам контрольной работы | 22072 | 1397 | 133748 | 27850 | 2121 |
| В том числе по налогу на имущество организаций | 2398 | 41 | 5029 | 70 | 0 |

Таблица 3 Результаты проведения камеральных проверок за 2007 г.

В 2007г. по результатам 22352 проверок было выявлено 1513 нарушений, из них 50 – по налогу на имущество организаций. В бюджет было начислена дополнительная сумма в размере 133748 руб., из этой суммы 5029 руб. – дополнительно начислен налог на имущество организаций.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Всего проведено выездных проверок | Из них выявлено нарушений | Всего дополнительно начислено | Из них по выездным проверкам | Сумма уменьшенных платежей по результатам выездных проверок |
| Всего по результатам контрольной работы | 223 | 108 | 219814 | 166621 | 0 |
| В том числе по налогу на имущество организаций | 22 | 4 | 10271 | 2433 | 0 |

Таблица 4. Результаты проведения выездных проверок за 2008 г.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Всего проведено камеральных проверок | Из них выявлено нарушений | Всего дополнительно начислено | Из них по камеральным проверкам | Сумма уменьшенных платежей по результатам камеральных проверок |
| Всего по результатам контрольной работы | 23468 | 1346 | 219814 | 29199 | 1775 |
| В том числе по налогу на имущество организаций | 2161 | 34 | 10271 | 7382 | 0 |

Таблица 5 Результаты проведения камеральных проверок за 2008 г.

В 2008 г. были проведены 23691 проверка. По их результатам было выявлено 1454 нарушения, в том числе по налогу на имущество – 38. Всего дополнительно начислено в бюджет 219814 руб., из них по налогу на имущество организаций – 10271 руб.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Всего проведено выездных проверок | Из них выявлено нарушений | Всего дополнительно начислено | Из них по выездным проверкам | Сумма уменьшенных платежей по результатам выездных проверок |
| Всего по результатам контрольной работы | 159 | 79 | 227009 | 101331 | 0 |
| В том числе по налогу на имущество организаций | 17 | 5 | 570 | 27 | 0 |

Таблица 6 Результаты проведения выездных проверок за 2009 г.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Всего проведено камеральных проверок | Из них выявлено нарушений | Всего дополнительно начислено | Из них по камеральным проверкам | Сумма уменьшенных платежей по результатам камеральных проверок |
| Всего по результатам контрольной работы | 17623 | 1363 | 227009 | 104193 | 1775 |
| В том числе по налогу на имущество организаций | 1844 | 15 | 570 | 55 | 0 |

Таблица 7 Результаты проведения камеральных проверок за 2009 г.

В 2009 г. проведено 17782 проверки, по налогу на имущество организаций – 1861 проверка. Были выявлены 1442 нарушения, из них 20 – по налогу на имущество организаций. Всего дополнительно начислено 227009 руб., в том числе по налогу на имущество организаций - 570

# 3 Проблемы и направления совершенствования налогообложения имущества организаций.

## 3.1 Проблемы налогообложения имущества организации. Проблемы налогового контроля за налогообложением имущества организаций.

Не смотря на то, что региональные налоги играют менее значительную роль в совокупной налоговой нагрузке по сравнению с федеральными, инспекции действенно контролируют правильность их исчисления и взимания. Однако возникают спорные вопросы и проблемы.

Налоговая база по налогу на имущество организаций определяется на основе данных бухучета об остаточной стоимости основных средств (ст. 375 НК РФ). Поэтому большое значение имеет дата квалификации того или иного объекта в качестве ОС.

Как показывает практика, иногда объекты, предназначенные для ввода в эксплуатацию и не требующие монтажа, длительное время учитываются на счете 08 «Капитальные вложения» и не переводятся в состав ОС, а, следовательно, не формируют налоговую базу по налогу.

Аргументация бухгалтерии, как правило, такова: признание объекта основным средством возможно только после оформления акта приемки-передачи по форме ОС-1.

Однако в момент приобретения названых объектов выполняются все условия принятия активов к бухучету в качестве основных средств (п. 4 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»). Таким образом, не требующие монтажа объекты, отвечающие критериям принятия активов к бухучету в качестве основных средств, являются таковыми с момента приобретения и включаются в расчет среднегодовой стоимости облагаемого налогом имущества.

Традиционно дискуссионным является и вопрос о дате принятия к учету ОС или, наоборот, списания объектов, право собственности на которые подлежит государственной регистрации. В первую очередь это касается объектов недвижимости (ст. 223 ГК РФ). Возникает два вопроса.

Во-первых, как вести учет продавцу в случае реализации объекта. Одним из условий признания доходов при продаже ОС является переход права собственности (п. 12 и 16 ПБУ 9/99 «Доходы организации»). Значит, формирование расходов (выбытие основных средств) должно осуществляться именно в этот момент (п. 16 и 19 ПБУ 10/99 «Расходы организации»), то есть после регистрации права собственности (письмо Минфина России от 6 сентября 2006 г. № 03-06-01-02/35). Тем не менее, бывают случаи списания продаваемой недвижимости после оформления акта приемки-передачи объекта (до регистрации перехода права собственности), что приводит к занижению налоговой базы по налогу на имущество.

Во-вторых, как покупателю учитывать приобретение и (или) строительство объектов недвижимости. С одной стороны, организация принимает актив к бухучету в качестве основного средства, если одновременно выполняются четыре условия. И перехода права собственности среди них нет. Следовательно, факт его госрегистрации при признании объекта недвижимости ОС значения не имеет (п. 4 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»).

С другой стороны, к незавершенным капитальным вложениям относятся не оформленные актами приемки-передачи ОС и иными документами (включая подтверждающие госрегистрацию объектов недвижимости в установленных законодательством случаях) затраты, связанные со строительством или приобретением активов длительного пользования (п. 41 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утв. приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н). Кроме того, в соответствии с пунктом 52 Методических указаний по бухучету основных средств (утв. приказом Минфина России от 13 октября 2003 г. № 91н) амортизация начисляется в общем порядке с первого числа месяца, следующего за месяцем введения в эксплуатацию, по объектам недвижимости, в отношении которых:

— документы переданы на государственную регистрацию;

— закончены капитальные вложения;

— оформлены первичные учетные документы по приемке-передаче объекта;

— осуществляется фактическая эксплуатация.

При принятии данных объектов к бухучету в качестве основных средств после государственной регистрации начисленная ранее сумма амортизации уточняется. Допускается брать их на учет с выделением на отдельном субсчете к счету учета ОС.

Следовательно, в общем случае объекты недвижимости вплоть до даты госрегистрации права собственности на них не относятся к основным средствам. Возможен иной вариант: досрочное включение недвижимого имущества в состав ОС с обособленным учетом. При этом должны выполняться все вышеназванные условия.

Из-за неопределенности положений действующего законодательства на предприятиях нередко отсутствует системный подход к определению даты признания объектов недвижимости основными средствами. А это, в свою очередь, приводит к завышению налоговой базы по налогу на имущество либо, наоборот, к ее занижению.

По мнению налоговых органов, порядок исчисления налога на имущество не может зависеть от волеизъявления налогоплательщика — подать или не подать документы на госрегистрацию. Поэтому, если регистрация прав по каким-то причинам затягивается, данный факт трактуют как уклонение от налогообложения. И, кроме того, требуют начисления налога с даты начала фактической эксплуатации объекта недвижимости (письма Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 11 апреля 2007 г. № 03-05-06-01/30 и Минфина России от 6 сентября 2006 г. № 03-06-01-02/35).

Таким образом, наиболее безопасным для налогоплательщика является начисление налога на имущество по приобретаемым или создаваемым объектам недвижимости с момента их фактической эксплуатации. Таковой может определяться на основе акта приемки-передачи основных средств по форме ОС-1, акта сдачи-приемки объекта в эксплуатацию госкомиссией и т.п.

Как это ни странно, для многих бухгалтеров характерно слабое владение региональным законодательством. А ведь оно предлагает довольно широкий спектр льгот по налогу на имущество.

Ошибки бухгалтеров по налогу на имущество организаций, выявляемые инспекторами:

— ставят неправильные коды льгот или указывают льготы, хотя не имеют на них права;

— в промежуточных декларациях прописывают неправильную сумму аванса.

Незнание особенностей иногда приводит к существенной переплате налога на имущество.

Если неприменение льготы будет установлено до истечения трех лет со дня переплаты, право на нее может быть заявлено путем подачи уточненной декларации.

Также возникает ряд сложностей при проверке организаций, уплачивающих налог на имущество. Налоговые органы при проверке часто не обнаруживают документов, которые должны сохраняться организацией. Инспекторам приходится самим восстанавливать весь учет. Документы уничтожают либо по неаккуратности, либо для сокрытия противозаконных действий организации. В обоих случаях это является нарушением законодательства Российской Федерации и влечет за собой наказание. Во избежание подобных ситуаций следует ужесточить законодательство за необеспечение организацией сохранности документа.

Это является основной проблемой налогового контроля за налогообложением имущества организаций, которая замедляет ход проверок и выявления нарушений.

## 3.2 Рекомендации по совершенствованию налогообложения имущества организаций.

Для улучшения работы налоговых органов, необходимо ввести ряд изменений в порядок определения налоговой базы.

Прежде всего следует уточнить объем налогообложения и включить в его состав имущество, учитываемое в качестве доходных вложений в материальные ценности, объекты недвижимости, переданные поставщиком покупателю, но еще не прошедшего процедуру государственной регистрации. Это позволяет расширить не только объект налогообложения, но и налоговую базу по налогу на имущество организаций, поскольку такое имущество (недвижимость) по своему экономическому содержанию должно облагаться налогом независимо от того, на каком счете оно учитывается в бухгалтерском учете. Что касается объектов, вводимых в эксплуатацию после завершения процесса строительства, то следует законодательно ограничить срок, в течение которого налогоплательщик имеет право не включать в налоговую базу стоимость введенного в эксплуатацию объекта. Это необходимо для устранения злоупотреблений, связанных с затяжкой регистрации.

Следует исключить ошибки бухгалтеров в налоговых декларациях, такие как указание неправильных кодов льгот или указание льгот без права их применения. Ужесточение законодательства в налоговой сфере приведёт к уменьшению или полному отсутствию подобных ошибок, которые уменьшают налогооблагаемую базу и затрудняют исчисление и взимание налога на имущество организации.

Самым действенным методом совершенствования в сфере имущественного налогообложения, на мой взгляд, является введение налога на недвижимость с четко поставленными условиями взимания, ограниченными временными рамками исчисления налога в бюджет и фиксированной налоговой ставкой. Грамотно установленные элементы налогообложения ускорит развитие налогообложение имущества. С помощью этого налога можно стабилизировать поступления от налогообложения недвижимости без уклонения от уплаты налога или занижения налогооблагаемой базы.

# Заключение.

Таким образом, рассмотрев основные положения налогообложения имущества организации и их проблемы, можно сделать ряд выводов.

Налог на имущество организаций – региональный налог, поэтому он играет важную роль не только в бюджете Российской Федерации, но и в бюджете Республики Коми. Несмотря на то, что его доля в консолидированном бюджете Российской Федерации составляет всего 11 % - 15 %, он является стабильным налоговым доходом в бюджет, а потому и одним из самых основных.

Контролем за уплатой налогов в бюджет занимаются налоговые органы, в данном случае – ИФНС № 5 по Республике Коми. Инспекция работает согласно законодательству Российской Федерации и Налоговому Кодексу.

Инспекция проводит следующие виды налоговых проверок налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов:

1) камеральные налоговые проверки;

2) выездные налоговые проверки.

Камеральные и выездные проверки отвечают за правильность исчисления налога, а так же за соблюдение законодательства Российской Федерации.

Однако во время работы налоговые органы встречаются с проблемами, которые чаще всего связаны с несовершенством законодательства, и которые можно решить только при его ужесточении. Выявлены 2 основные проблемы:

1 Отсутствие временного ограничения при принятии (списании) основных средств.

2 Непредставление документов организацией при проверке инспекцией.

Рассмотрены пути решения этих проблем:

1 Введение налога на недвижимость с четко установленными элементами налогообложения.

2 Ужесточение законодательства за необеспечение организацией сохранности документа.

Только в этом случае современная налоговая система Российской Федерации будет работать более эффективно.

# Список литературы

1. Пансков В.Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2007.-464 с.
2. Налоги и налогообложение. 5-е изд. / Под редакцией М.В. Романовского, О.В.Врублевской. – СПб.: Питер, 2006.-496 с.
3. Перов А.В., Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение: Учебное пособие. – М.: Юрайт-М, 2002.-555 с.
4. Попова Л.В. Оценка и налогообложение недвижимого и другого имущества предприятий: методы и практика: Учебное пособие. – Дело и сервис, 2009.-.512
5. Библиотека научной и студенческой информации. Режим доступа: <http://bibliofond.ru/>
6. Сайт Федеральной Налоговой Службы. Режим доступа: [www.nalog.ru](http://www.nalog.ru)
7. Сайт Управления Федеральной Налоговой Службы по Республике Коми. Режим доступа: [www.r11.nalog.ru](http://www.r11.nalog.ru)
8. <http://www.klerk.ru/doc/135579/>
9. Налоговый Кодекс Российской Федерации. – М.: Издательство Эксмо, 2010. – 656 с.
10. Алиев Б.Х. Налоги и налогообложение: Учебное пособие/Под ред.Б.Х.Алиева. – М.: Финансы и статистика, 2004.
11. Белов С. Налог на имущество. Передаточные схемы//Двойная запись. 2007. № 11.
12. Бойко Л.П. Уценка основных средств как способ минимизации налога на имущество//В курсе дела. 2007. № 8.
13. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика/Под ред. к.ю.н. А.В.Брызгалина. – Екатеринбург: Издательство «Налоги и финансовое право», 2006.
14. Гражданское право: учеб.: в 2 т. - 2-е изд., перераб. и доп./Отв.ред. проф. Е.А.Суханов. – М.: Издательство БЕК, 20072. Т.II. Полутом 2.
15. Данилин В.В. Оптимизация налога на имущество организаций через договоры//Налоговый учет для бухгалтера. 2008. № 4.
16. Ковтун Е. Минимизация налога на имущество//Директор-инфо. 2007. № 36.
17. Меньков А. Оптимизация налога на имущество предприятий//Финансовый директор. 2008. № 6.
18. Миляков Н.В. Налоги и налогообложение: Учебник. – 4-е изд., пепераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2008.
19. Налоги и недвижимость//Услуги и цены. 2008. № 23.
20. Налог на имущество организаций. Комментарий к главе 30 НК РФ (постатейный)/Зимин А.В. – М.: ТК Велби, Издательство Проспект, 2007.
21. Налоговое право России: Учебник/Под ред.Л.В.Сальниковой, И.Д.Еналеевой. – М.: Юстицинформ, 2008.
22. Современный финансово-кредитный словарь/Под ред.М.Г.Лапусты, П.С.Никольского. – М.: ИНФРА-М, 2002.
23. Толкушкин А.В. Комментарий к главе 30 Налогового кодекса Российской Федерации «Налог на имущество организаций» - М.: Экономистъ, 2005.
24. Финансовое право: Учебник//Под ред. проф. О.Н.Горбуновой. – М.: Юристъ, 2008.
25. Худолеев В.В. Особенности исчисления и уплаты налога на имущество предприятий//Консультант бухгалтера. 2007. № 5.
26. Шилкин С.А. Анализируем схемы минимизации налога на имущество//Главхбух. 2008. № 5.

# Приложения