Налог на имущество - по новым правилам

И. ЧВЫКОВ, АКДИ "Экономика и жизнь"

Разговоры о том, что порядок исчисления налога на имущество должен измениться, велись достаточно давно. И вот свершилось: Налоговый кодекс дополнен новой главой - 30 "Налог на имущество организаций".

Глава 30 "Налог на имущество организаций" Налогового кодекса РФ вступила в силу 1 января 2004 г. По правилам этой главы организации должны исчислять и уплачивать налог на имущество начиная с первого отчетного периода 2004 г. - I квартала.

Федеральный закон от 11.11.03 N 139-ФЗ, дополнивший Налоговый кодекс РФ новой главой 30, одновременно отменил Закон РФ от 13.12.91 N 2030-1 "О налоге на имущество предприятий".

С отменой Закона РФ N 2030-1 в дальнейшем не будет применяться и инструкция Госналогслужбы РФ от 08.06.95 N 33 "О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на имущество предприятий", которая была издана во исполнение этого Закона.

С одной стороны, времени на изучение новых правил исчисления налога достаточно. С другой стороны, заботы по завершению финансового года и составлению годовой отчетности могут заслонить собой произошедшие изменения. Поэтому предлагаем Вам вкратце ознакомиться с основными положениями главы 30 Налогового кодекса РФ и ее отличиями от прежнего законодательства именно сейчас.

Налог на имущество, как и прежде, относится к региональным налогам и вводится в действие законами субъектов Российской Федерации.

Соответствующий закон субъекта РФ должен определить порядок, сроки уплаты налога, форму отчетности, налоговые льготы и ставку налога.

Для того чтобы налог на имущество считался введенным на территории субъекта Российской Федерации и начал взиматься с 1 января 2004 г., закон о его введении должен был быть принят и опубликован до 1 декабря 2003 г.

Субъектам Российской Федерации разрешено устанавливать дифференцированные налоговые ставки в зависимости от категорий налогоплательщиков и имущества, признаваемого объектом налогообложения. При этом максимальная ставка налога не может превышать 2,2% налоговой базы (ранее ставка была 2%).

ОБЪЕКТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Перечень объектов налогообложения, определенный главой 30 НК РФ, в отличие от прежнего перечня, значительно сужен.

Теперь налогом облагается только движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе организации в качестве объектов основных средств по правилам бухгалтерского учета. Остальные активы, запасы и затраты начиная с 1 января 2004 г. налогом на имущество не облагаются.

Нужно учитывать, что не все объекты основных средств будут облагаться налогом на имущество. Согласно п. 4 ст. 374 НК РФ объектами налогообложения не признаются земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы).

Отметим один заслуживающий внимания аспект.

На счете 08 "Вложения во внеоборотные активы" организации учитывают затраты по капитальным вложениям в основные средства.

В части затрат на строительство эти затраты согласно Инструкции Госналогслужбы РФ N 33 не облагались налогом на имущество до окончания планового срока строительства зданий и сооружений, монтажа оборудования и т.д. А вот капитальные вложения, связанные с приобретением отдельных объектов основных средств, до момента их зачисления в состав основных средств облагались налогом сразу (с момента принятия к учету на счете 08).

Теперь по правилам главы 30 НК РФ налогом на имущество облагаются лишь основные средства.

Вложения во внеоборотные активы начнут облагаться налогом только после того, как они "превратятся" в основные средства.

Одновременно со значительным сокращением перечня объектов налогообложения весьма существенно сокращен перечень льготируемого имущества.

Так, прекращено действие льгот в отношении имущества:

- бюджетных учреждений и организаций;

- предприятий, производящих, перерабатывающих и хранящих сельскохозяйственную продукцию;

- предприятий народных художественных промыслов;

- жилищно-строительных, дачно-строительных и гаражных кооперативов, садоводческих товариществ;

- общественных объединений и ассоциаций;

- используемого организациями исключительно для отдыха или оздоровления детей в возрасте до 18 лет.

Сохранена льгота по имуществу общероссийских общественных организаций инвалидов. Однако изменены критерии для его льготирования. Теперь льготу получат организации, в которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%. Ранее такой критерий составлял 50%.

Часть льгот сохранена, но на ограниченный срок. Только в 2004 г. организации будут исключать из налогооблагаемой базы стоимость объектов мобилизационного назначения и законсервированных или не используемых в производстве мобилизационных мощностей, а также имущество, отнесенное к объектам особого назначения.

Два года (2004 и 2005) не будут облагаться налогом на имущество объекты жилищного фонда и инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса, содержание которых полностью или частично финансируется за счет бюджетов субъектов РФ или местных бюджетов, а также объекты социально-культурной сферы, используемые организациями для нужд культуры и искусства, образования, физической культуры и спорта, здравоохранения и социального обеспечения.

На этот же срок сохранены льготы для научных организаций Российской академии наук, Российской академии медицинских наук, Российской академии сельскохозяйственных наук, Российской академии образования, Российской академии архитектуры и строительных наук, Российской академии художеств.

НАЛОГОВАЯ БАЗА И НАЛОГОВЫЙ (ОТЧЕТНЫЙ) ПЕРИОД

Налоговая база по налогу на имущество представляет собой среднегодовую стоимость имущества, учитываемого по остаточной стоимости.

Помимо понятия среднегодовой стоимости имущества, которое применяется при расчете налога за налоговый период (год), главой 30 НК РФ введено понятие средней стоимости имущества.

Термин "средняя стоимость имущества" применяется при определении налоговой базы за отчетные периоды (I квартал, полугодие и девять месяцев).

Теперь при подсчете среднегодовой (средней) стоимости имущества, в отличие от прежнего порядка, суммируется остаточная стоимость имущества на 1-е число каждого месяца налогового (отчетного) периода и 1-е число месяца, следующего за налоговым (отчетным) периодом. Полученная сумма делится на количество месяцев в периоде, за который делается расчет, увеличенное на единицу.

ПРИМЕР 1

Остаточная стоимость имущества организации составляет: на 1 января 2004 г. - 165 230 руб., на 1 февраля - 228 345 руб., на 1 марта - 220 992 руб., на 1 апреля - 350 862 руб.

Средняя стоимость имущества за I квартал составит 241 357 руб. [(165 230 руб. + 228 345 руб. + 220 992 руб. + 350 862 руб.) : 4 мес.].

С установлением такого порядка больше не потребуется специальное регулирование определения средней стоимости имущества в случаях, когда организация создана не с начала года или в середине квартала.

Главой 30 НК РФ установлены особенности определения налоговой базы по договору простого товарищества.

Каждый участник договора самостоятельно исчисляет и уплачивает налог по имуществу, переданному им в совместную деятельность, исходя из его остаточной стоимости.

По имуществу, созданному или приобретенному в процессе совместной деятельности, налог исчисляется и уплачивается участниками договора пропорционально стоимости их вклада в общее дело.

Для исчисления и уплаты налога по такому имуществу организация, на которую возложено ведение учета общего имущества товарищей, обязана сообщать каждому из товарищей необходимые сведения не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом.

К числу таких сведений отнесены сведения об остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца соответствующего отчетного периода и о доле каждого участника в общем имуществе товарищей.

Главой 30 НК РФ определен и порядок исчисления средней стоимости налогооблагаемого имущества организаций, имеющих обособленные подразделения и объекты недвижимого имущества, которые находятся вне местонахождения организации или ее обособленного подразделения.

Средняя стоимость такого имущества определяется отдельно по каждому из обособленных подразделений, имеющих отдельный баланс, и по каждому объекту недвижимого имущества, находящемуся вне местонахождения организации или ее обособленного подразделения.

Налог, исчисленный по имуществу каждого обособленного подразделения, уплачивается в бюджет того субъекта РФ, в котором находится это обособленное подразделение.

Организация может быть зарегистрирована в одном субъекте РФ, а иметь имущество, например здание, в другом субъекте РФ. При этом обособленное подразделение по месту нахождения здания не создано, а здание просто сдается в аренду.

Для таких объектов их средняя стоимость исчисляется организацией отдельно, а налог уплачивается в бюджет того субъекта РФ, в котором имущество фактически расположено (зарегистрировано).

Средняя стоимость имущества в этих случаях определяется в таком же порядке, как изложено выше.

Особый порядок определения средней стоимости предусмотрен для объектов недвижимого имущества, расположенных одновременно на территории двух и более субъектов Российской Федерации. Это характерно для объектов основных средств, имеющих линейную протяженность, например для кабельных линий связи.

Средняя стоимость такого протяженного объекта определяется отдельно от всех других объектов основных средств и распределяется пропорционально его протяженности на территории каждого субъекта РФ. Пропорция определяется исходя из соответствующей доли балансовой стоимости такого объекта. Исходя из этой пропорции уплачивается и соответствующая сумма налога в бюджет каждого из субъектов РФ.

ПРИМЕР 2

Организации принадлежит кабельная линия связи общей протяженностью 2780 км балансовой стоимостью 12 800 000 руб., которая проложена по территории двух субъектов Российской Федерации - А и Б. По территории субъекта А проложено 1250 км, а по территории субъекта Б - 1530 км.

Остаточная стоимость кабельной линии на 1 января 2004 г. - 8 540 000 руб., на 1 февраля - 8 469 000 руб., на 1 марта - 8 398 000 руб., на 1 апреля - 8 327 000 руб.

1. Сначала определим величины балансовой стоимости кабельной линии, приходящиеся на территорию каждого субъекта РФ.

Сумма балансовой стоимости, приходящаяся на территорию субъекта А, составит 5 755 396 руб. (12 800 000 руб. : 2780 км х х 1250 км).

Сумма балансовой стоимости, приходящаяся на территорию субъекта Б, составит 7 044 604 руб. (12 800 000 руб. : 2780 км х 1530 км).

Тогда доля балансовой стоимости, приходящаяся на территорию субъекта А, составит 44,96% (5 755 396 руб. х 100 : 12 800 000 руб.), а доля субъекта Б - 55,04% (7 044 604 руб. х 100 : 12 800 000 руб.).

2. Затем определим величину средней стоимости кабельной линии для уплаты налога в бюджет каждого субъекта РФ.

Средняя стоимость имущества за I квартал составит 8 433 500 руб. [(8 540 000 руб. + 8 469 000 руб. + 8 398 000 руб. + 8 327 000 руб.) : : 4 мес.].

Тогда средняя стоимость для расчета суммы налога, подлежащего уплате в бюджет субъекта А, составит 3 791 702 руб. (8 433 500 руб. х х 44,96%), а для расчета суммы налога, подлежащего уплате в бюджет субъекта Б, - 4 641 798 руб. (8 433 500 руб. х 55,04%).

Налоговым периодом по-прежнему признается календарный год, а отчетными периодами - I квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Законами о введении налога на имущество субъекты РФ имеют право не устанавливать отчетные периоды, а взимать налог один раз в год. Однако, скорее всего, это право использовано не будет.

УПЛАТА НАЛОГА

Изменился и порядок исчисления суммы авансовых платежей по налогу.

Ранее сумма налога, уплачиваемого, например, за полугодие, определялась умножением среднегодовой стоимости имущества на налоговую ставку. Затем из полученной суммы налога вычиталась сумма налога, уплаченного за I квартал.

Теперь для расчета авансового платежа за каждый отчетный период необходимо среднюю стоимость имущества за полугодие умножить на 1/4 ставки налога.

Если законом субъекта Российской Федерации установлена, например, максимальная ставка 2,2%, то величина ставки налога за каждый отчетный период составит 0,55% (2,2% : 4).

При уплате налога за год причитающаяся к уплате сумма уменьшается на суммы уплаченных авансовых платежей.

ПРИМЕР 3

Обратимся к условиям примера 1 и рассчитаем среднюю стоимость имущества и сумму налога за каждый отчетный период и за год.

Данные об остаточной стоимости имущества организации в 2004 г.: Дата Стоимость

1 января 165 230 руб.

1 февраля 228 345 руб.

1 марта 220 992 руб.

1 апреля 350 862 руб.

1 мая 380 718 руб.

1 июня 370 516 руб.

1 июля 365 420 руб.

1 августа 363 683 руб.

1 сентября 450 946 руб.

1 октября 442 550 руб.

1 ноября 440 355 руб.

1 декабря 438 587 руб.

1 января 2005 г. 560 820 руб.

Средняя стоимость имущества за I квартал составит 241 357 руб. [(165 230 руб. + 228 345 руб. + 220 992 руб. + 350 862 руб.) : 4 мес.].

Сумма авансового платежа по налогу к уплате за I квартал составит 1327 руб. [241 357 руб. х (2,2% : 4)].

Средняя стоимость имущества за полугодие составит 297 440 руб. [(165 230 руб. + 228 345 руб. + 220 992 руб. + 350 862 руб. + + 380 718 руб. + 370 516 руб. + 365 420 руб.) : 7 мес.].

Сумма авансового платежа по налогу к уплате за полугодие составит 1636 руб. [297 440 руб. х (2,2% : 4)].

Средняя стоимость имущества за девять месяцев составит 333 926 руб. [(165 230 руб. + 228 345 руб. + 220 992 руб. + + 350 862 руб. + 380 718 руб. + 370 516 руб. + 365 420 руб. + + 363 683 руб. + 450 946 руб. + 442 550 руб.) : 10 мес.].

Сумма авансового платежа по налогу к уплате за девять месяцев составит 1837 руб. [333 926 руб. х (2,2% : 4)].

Средняя стоимость имущества за 2004 г. составит 367 617 руб. [(165 230 руб. + 228 345 руб. + 220 992 руб. + 350 862 руб. + + 380 718 руб. + 370 516 руб. + 365 420 руб. + 363 683 руб. + + 450 946 руб. + 442 550 руб. + 440 355 руб. + 438 587 руб. + + 560 820 руб.) : 13 мес.].

Сумма налога за 2004 г. составит 8088 руб. (367 617 руб. х 2,2%).

Сумма доплаты налога за 2004 г. с учетом авансовых платежей составит 3288 руб. (8088 руб. - 1327 руб. - 1636 руб. - 1837 руб.).

Сроки уплаты авансовых платежей и суммы налога по итогам года должны устанавливаться законом субъекта РФ.

Сроки представления отчетов по налогу на имущество установлены непосредственно главой 30 НК РФ.

Если отчетные периоды по налогу устанавливаются законом субъекта РФ, то расчеты по авансовым платежам представляются не позднее 30 дней с даты окончания отчетного периода (п. 2 ст. 386 НК РФ).

Следовательно, за I квартал 2004 г. расчет по налогу должен быть представлен не позднее 30 апреля.

Годовая декларация по налогу представляется не позднее 30 марта следующего года (п. 3 ст. 386 НК РФ).

В такие же сроки представляются расчеты по авансовым платежам и годовая декларация по каждому обособленному подразделению, имеющему отдельный баланс, а также по каждому объекту недвижимого имущества, в отношении которого установлен отдельный порядок исчисления и уплаты налога, в налоговые инспекции по их местонахождению.

Налог по имуществу обособленных подразделений (включая и авансовые платежи), а также по иному имуществу, находящемуся на территории другого субъекта Российской Федерации, уплачивается исходя из ставки налога, действующей на территории этого субъекта РФ.

При этом уплата налога по обособленным подразделениям (иному имуществу) производится в сроки, установленные законами этих субъектов РФ.

Субъектам РФ предоставлено право самостоятельно устанавливать форму налогового расчета по авансовым платежам и форму налоговой декларации.

Однако не исключено, что формы расчетов и декларации разработает и утвердит своим приказом МНС России, а региональным законодательством будет предусмотрено, что организациям следует отчитываться именно по формам, утвержденным МНС России.

Подобным образом складывалась ситуация с установлением в регионах формы декларации по транспортному налогу.