***СОДЕРЖАНИЕ***

***Введение…………………………………………………………………........2***

1. ***Сущность и значение налога на***

***имущество коммерческих организаций***

* 1. ***Принципы имущественного***

***налогообложения организаций……………………………………………………............4***

* 1. ***Налогоплательщики и налогооблагаемое имущество……………………………6***

1. ***Особенности порядка уплаты***

***и расчета налога в бюджет***

* 1. ***Правила формирования объекта налогообложения***

***и налоговой базы…………………………………………………………………………..11***

* 1. ***Определение налоговой базы***

***по налогу на имущество…………………………………………………………………13***

* 1. ***Льготы по налогу…………………………………………………………………….17***
  2. ***Исчисление и уплата налога на имущество…………………………………….20***

1. ***Проблемы и перспективы***

***налогообложения коммерческих организаций***

***3.1. Проблемы практического***

***применения налога на имущество………………………………………………….....25***

***3.2. Схемы минимизации налога……………………………………………………....28***

***3.3. Перспективы развития налогообложения имущества…………………….....33***

***Заключение……………………………………………………………....36***

***Список источников………………………………………………….....39***

***Введение***

Налог на имущество коммерческих организаций – это один из налогов налоговой системы Российской Федерации, который установлен федеральным законодательством. Этим налогом облагаются основные средства, нематериальные активы, запасы и затраты, находящиеся на балансе предприятия[[1]](#footnote-1).

Налог на имущество юридических лиц 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.

Кроме того, при установлении налога законами субъектов РФ могут также предусматриваться региональные налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками.

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.

Вышеизложенное обусловливает актуальность темы данной работы, посвященной вопросам имущественного налогообложения организаций в соответствии с нормами действующего налогового законодательства.

Кроме этого, немаловажен и тот факт, что глава 30 НК РФ, устанавливающая новые правила расчета и уплаты налога на имущество предприятий, вступила в действие 1 января 2007 года, существенно изменив некоторые важные положения порядка рассматриваемого вида налогообложения.

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

Предмет исследования – нормы Налогового кодекса Российской Федерации об основах налогообложения и налоге на имущество предприятий.

Цели исследования – теоретическое и практическое рассмотрение имущественного налогообложения предприятий, выявление особенностей такого налогообложения в практической деятельности организаций.

Для достижения целей ставились следующие задачи:

- определить принципы и дать характеристику имущественного налогообложения;

- установить субъектный и объектный состав процесса расчета и уплаты налога на имущество;

- проанализировать особенности порядка имущественного налогообложения;

- исследовать вопросы оптимизации налога на имущество;

- рассмотреть перспективы развития налогообложения имущества.

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

В первой главе выявлены сущность и значение налога на имущество предприятий. Вторая глава посвящена особенностям порядка расчета и уплаты налога в бюджет. В третьей главе исследованы проблемы и перспективы налогообложения имущества предприятий.

***I. Сущность и значение налога на имущество коммерческих организаций***

***1.1. Принципы имущественного налогообложения организаций***

Рассматривая принципы налогообложения имущества организаций, нельзя не обратиться к основным началам налогообложения в целом.

Так, в соответствии со ст.3 НК РФ, каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы.

Не допускается установление дифференцированных ставок налогов и сборов, налоговых льгот в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала.

Все налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав.

Не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство Российской Федерации и, в частности, прямо или косвенно ограничивающие свободное перемещение в пределах территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) или финансовых средств, либо иначе ограничивать или создавать препятствия не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций.

Ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие признаками налогов или сборов, не предусмотренные данным Кодексом.

При установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить.

Все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов).

На основании изложенных принципов базируются и основные начала процесса расчета и уплаты налога на имущество, уплачиваемого юридическими лицами, которые являются налогоплательщиками.

Все организации, независимо от формы собственности, обязаны уплачивать налог на имущество.

Налоговая ставка налога на имущество установлена в едином размере – не более 2,2%.

В главе 30 НК РФ определены все элементы налогообложения: субъекты налога, налоговая ставка, налоговая база, льготы по налогу и порядок исчисления и уплаты налога на имущество. При этом особенностью налога на имущество является то, что общие принципы его исчисления и порядка перечисления по принадлежности устанавливаются на федеральном уровне, а конкретные ставки налога и состав предоставляемых по налогу льгот, определяются законодатель­ством региона.

Еще при формировании современной налоговой системы предусматривалось (и впоследствии было осуществлено), что имущественные налоги должны относиться к ведению региональных и местных органов власти, а также стать одним из существенных источников формирования доходной базы региональных и местных бюджетов.

В связи с переходом к реальной оценке имеющегося в собственности предприятий имущества, значение и роль налога на имущество бюджетах регионов, несомненно, повысилась и будет повышена еще. Ведь главное назначение налога на имущество, с точки зрения экономики, состоит в стимулировании предприятий эффективно использовать имеющееся в их распоряжении имущество; ускорении оборачиваемости оборотных фондов и полной эксплуатации основных фондов; снижении ресурсо- и материалоемкости в экономике; с точки зрения финансов – в обеспечении бюджетов регионов стабильным источником дохода.

Преимуществом данного вида налога является высокая степень стабильности налоговой базы в течение налогового периода и независимость от результатов финансово-хозяйственной деятельности предприятий.

Законом установлено, что налог на имущество предприятий являет­ся региональным налогом. Это значит, что сумма платежей по налогу зачисляется равными долями в республиканский бюджет республики в составе РФ, краевой, областной бюджеты края, области, областной бюджет автономной области, окружной бюджет автономного округа, в район­ный бюджет района или городской бюджет города по месту нахождения предприятия.

Вообще же, налогообложение имущества, в том числе недвижимого, общепринято в развитых странах. Поимущественный налог был известен с древнейших времен, когда-то рассматривался как самый справедливый из возможных налогов. Во все времена делалась попытка облагать имущество налогом в соответствии с его стоимостью.

В России налог на имущество предприятий в его современном виде – это прямой налог, который берется от имущественного состояния юридического лица.

При введении поимущественного налога на территории Российской Федерации преследовались следующие основополагающие цели: создать у предприятий заинтересованность в реализации излишнего, неиспользуемого имущества; стимулировать эффективное использование имущества, находящегося на балансе предприятия.

То есть, для финансов этот налог выполняет стимулирующую и контрольную функцию, а при пополнении бюджетов федерации и местных бюджетов – фискальную функцию.

С точки зрения начал имущественного налогообложения, налог на имущество предприятий является новым во взаимоотношениях предприятий с государством. Новизна этого платежа в бюджет заключается не только в том, что он носит налоговый характер. При исчислении данного налога в состав налогооблагаемой стоимости имущества попадают принципиально новые стоимостные элементы, присущие рыночным условиям хозяйствования.

К таким элементам относится рыночная стоимость основных фондов, нематериальных активов; применение механизма ускоренной амортизации и использование индексации в переоценке основных средств с учетом инфляционных процессов; залог имущества и другие формы его движения, обусловленные конъюнктурными колебаниями и поиском путем стабилизации финансового состояния.

***1.2. Налогоплательщики и налогооблагаемое имущество***

Согласно ст.373 НК РФ налогоплательщиками налога 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.

Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, расположенные на территории Российской Федерации, обязана встать на учет в качестве налогоплательщика в налоговом органе, как по своему месту нахождения, так и по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения.

Российскими организациями признаются юридические лица, созданные по законодательству России. Для целей обложения налогом на имущество не имеет значения деление юридических лиц по признаку основной цели деятельности на коммерческие или некоммерческие организации, осуществляемое в соответствии с гражданским законодательством РФ.

Правоспособность российской организации возникает в момент ее создания (п.3 ст.49, п.2 ст.51 ГК РФ), который определяется днем внесения соответствующей записи в Единый государственный реестр юридических лиц согласно Федеральному закону от 8 августа 2001 года № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей»[[2]](#footnote-2).

Иностранными организациями для целей налогообложения признаются иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства.

Налог на имущество предприятий зачисляется в бюджет только по месту нахождения организации (месту государственной регистрации) и месту нахождения обособленных подразделений организации, а не по месту нахождения имущества организации[[3]](#footnote-3).

Форма собственности при исчислении и уплате налога на имущество значения не имеет. В случае постановки на баланс организации государственного или муниципального имущества, осуществляемой согласно ГК РФ путем передачи его в хозяйственное ведение или оперативное управление государственным или муниципальным унитарным предприятиям, указанное имущество подлежит налогообложению налогом на имущество предприятий в общеустановленном порядке.

Таким образом, как и прежде, платить налог на имущество должны все российские организации. По-прежнему должны платить налог на имущество иностранные фирмы в том случае, если они осуществляют деятельность на российской территории через постоянные представительства и имеют в собственности недвижимость на территории России.

Под постоянным представительством в целях налогообложения имущества, так же как и в целях налогообложения прибыли, понимается филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение, через которое организация регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории РФ, связанную:

- с пользованием недрами и (или) использованием других природных ресурсов;

- с проведением предусмотренных контрактами работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию и эксплуатации оборудования, в том числе игровых автоматов;

- продажей товаров с расположенных на территории Российской Федерации и принадлежащих этой организации или арендуемых ею складов;

- с осуществлением иных работ, оказанием услуг, ведением иной деятельности.

Иностранные фирмы, не образующие в России постоянных представительств, также должны платить налог на имущество. Обязанность уплаты налога у таких фирм возникает лишь в отношении объектов недвижимого имущества, находящегося на территории России.

Понятие налогооблагаемого имущества– «Объект налогообложения».

Так, объектом налога на имущество для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств, в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета.

Для иностранных же организаций налогооблагаемым имуществом является движимое и недвижимое имущество, относящееся к объектам основных средств.

Объектом налогообложения для иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Российской Федерации через постоянные представительства, признается находящееся на территории Российской Федерации недвижимое имущество, принадлежащее этим организациям на праве собственности.

Под имуществом понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с ГК РФ. Для целей гражданского законодательства «имущество» - объект гражданских прав.

К объектам гражданских прав относятся вещи, включая деньги и ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права; работы и услуги; информация; результаты интеллектуальной деятельности, в том числе исключительные права на них (интеллектуальная собственность); нематериальные блага.

Таким образом, для целей налогообложения к имуществу относятся любые вещи, в том числе деньги (валюта РФ и иностранная валюта) и ценные бумаги, но не имущественные права.

В качестве объекта налогообложения для российской организации законодатель определил только имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета[[4]](#footnote-4).

Таким образом, никакое иное имущество не может рассматриваться в качестве объекта налогообложения. Если конкретное имущество не относится к объектам основных средств по правилам бухгалтерского учета, оно не может быть признанным объектом налогообложения.

Исходя из изложенного, для российских организаций объектом налогообложения признается движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность).

Это имущество должно учитываться на балансе в качестве объектов основных средств по правилам бухгалтерского учета. Говоря иначе, налогом должно облагаться имущество, учитываемое на счете «Основные средства», а также материальные ценности, предоставляемые организацией за плату во временное пользование (временное владение) с целью получения дохода. Такое имущество учитывается на счете «Доходные вложения в материальные ценности».

То есть, из числа объектов налогообложения, по сравнению с ранее установленными правилами, исключены, в частности, следующие виды имущества:

- нематериальные активы;

- запасы и затраты ;

- затраты на приобретение основных средств и строительно-монтажные работы;

- расходы будущих периодов.

Объектом налогообложения для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, является движимое и недвижимое имущество, относящееся к объектам основных средств, которое учитывается по правилам российского бухучета.

Для иностранных компаний, не осуществляющих деятельности в России через постоянные представительства, объектом налогообложения признается находящееся на территории РФ недвижимое имущество, принадлежащее этим фирмам на праве собственности.

Не признаются объектами налогообложения:

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

- 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.

Значение понятия «земельный участок» установлено в Земельном кодексе РФ[[5]](#footnote-5) и Федеральном законе РФ «О государственном земельном кадастре»[[6]](#footnote-6).

Не признается объектами налогообложения по налогу на имущество организаций имущество, принадлежащее на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная служба и (или) приравненная к ней служба, используемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в Российской Федерации.

***II. Особенности порядка уплаты и расчета налога в бюджет***

***2.1. Правила формирования объекта налогообложения***

***и налоговой базы***

Налоговая база – это стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения.

Налоговая база и порядок ее определения по федеральным налогам, региональным налогам и местным налогам устанавливаются НК РФ – ст.ст.53 и 54.

Налоговая база определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения. При этом имущество учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации.

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

Налоговой базой считается среднегодовая стоимость имущества, определяемая налогоплательщиком самостоятельно в отношении каждого объекта за налоговый период как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца налогового (отчетного) периода и 1-е число следующего за налоговым (отчетным) периодом месяца, на количество месяцев в налоговом (отчетном) периоде, увеличенное на единицу.

**Так, среднегодовая стоимость имущества за первый квартал, руб.:**

И1.1 + И1.2 + И1.3 + И1.4

И 1 кв. = 4

где И1.1 – стоимостная оценка имущества организации по состоянию на 1 января отчетного периода, руб.;

И1.2 – стоимостная оценка имущества по состоянию на 1 февраля года, руб.;

И1.3 – стоимостная оценка имущества по состоянию на 1 марта года, руб.;

И1.4 – стоимостная оценка имущества по состоянию на 1 апреля 2007 года, руб.

**Среднегодовая стоимость имущества за полугодие, руб.:**

И1.1 + И1.2 + И1.3 + И1.4 + И1.5 + И1.6 + И1.7

И полуг. = 7

**Среднегодовая стоимость имущества за 9 месяцев, руб.:**

И1.1 + И1.2 + И1.3 + И1.4 + И1.5 + И1.6 + И1.7 + И1.8 + И1.9 + И1.10

И 9 мес. = 10

**Среднегодовая стоимость имущества за год, руб.:**

И1.1 + И1.2 + И1.3 + И1.4 + И1.5 + И1.6 + И1.7 + И1.8 +

И1.9 + И1.10 + И1.11 + И1.12 + И1.13

И год = 13

где И1.13 – стоимостная оценка имущества организации по состоянию на 1 января следующего года, руб.

**Налоговая база определяется отдельно в отношении:**

- облагаемого имущества по местонахождению организации (месту постановки на учет в налоговых органах постоянного представительства иностранной организации);

- имущества каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс;

- каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации, обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, или постоянного представительства иностранной организации;

- имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам.

Обложению данным налогом подлежит фактически все имущество, учитываемое в активе баланса на соответствующих счетах бухгалтерского учета, за исключением денежных средств, ценных бумаг и дебиторской задолженности. Поэтому для средств исчисления и уплаты налога на имущество организаций учитывается именно балансовая стоимость имущества, в том числе остаточная стоимость основных средств, нематериальных активов (с учетом результатов переоценки основных фондов).

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 по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

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 (переоценки) указанных объектов.

***2.2. Определение налоговой базы по налогу на имущество***

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.

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 объекта недвижимого имущества на территории соответствующего субъекта Российской Федерации.

К таким объектам относятся линии электропередачи, автомобильные и железные дороги, трубопроводы (газопроводы, нефтепроводы), мосты, кабельные линии и т.д.

В отношении такого объекта недвижимого имущества налоговая база определяется отдельно и принимается при исчислении налога в соответствующем субъекте РФ:

- в части, пропорциональной доле балансовой стоимости объекта недвижимого имущества на территории соответствующего субъекта РФ (для объекта российской организации, а также для объекта недвижимого имущества, относящегося к деятельности иностранной организации на территории РФ через постоянное представительство);

- в части, пропорциональной доле инвентаризационной стоимости объекта недвижимого имущества на территории соответствующего субъекта РФ (для объекта, принадлежащего на праве собственности иностранной организации, не осуществляющей деятельности на территории РФ через постоянное представительство, а также объекта, принадлежащего на праве собственности иностранной организации, осуществляющей деятельность на территории РФ через постоянные представительства, но не относящихся к такой деятельности).

Налоговая ставка – величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы. Данное понятие – один из основных элементов налогообложения, которые должны быть определены в акте законодательства о налогах и сборах для того, чтобы налог считался установленным.

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов Российской Федерации и не могут превышать 2,2%. Ставки могут дифференцироваться в зависимости от категорий налогоплательщиков и (или) облагаемого имущества.

Приказом МНС РФ по налогам и сборам «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на имущество организаций (налогового расчета по авансовым платежам) и инструкции по ее заполнению»[[7]](#footnote-7) утверждена форма расчетов по налогу на имущество – 1152001 форма по КНД, которая называется «Налоговая декларация по налогу на имущество организаций (расчет по авансовому платежу)».

Кроме этого, данным Приказом утверждена и Инструкция по заполнению налоговой декларации по налогу на имущество организаций. В соответствии с п.1.1 данной Инструкции, налоговая декларация по налогу на имущество состоит из пяти разделов: сумма налога (сумма авансового платежа по налогу), подлежащая уплате в бюджет по данным налогоплательщика; расчет налоговой базы и суммы налога (авансового платежа по налогу) в отношении подлежащего налогообложению имущества российских организаций и иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства; расчет налоговой базы и суммы налога (авансового платежа по налогу) за налоговый (отчетный) период по объекту недвижимого имущества иностранной организации, не относящемуся к ее деятельности в Российской Федерации через постоянное представительство; расчет налоговой базы и суммы налога (авансового платежа по налогу) по недвижимому имуществу, входящему в состав Единой системы газоснабжения, и по объектам недвижимого имущества российской организации, имеющим место фактического нахождения 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); расчет среднегодовой (средней) стоимости необлагаемого налогом (подлежащего освобождению) имущества.

На практике особую сложность представляют особенности определения налоговой базы при деятельности предприятий, имеющих в своем составе обособленные подразделения. Поэтому рассмотрим на практике пример расчета такой базы:

***Пример 1.***

Налог необходимо рассчитывать и уплачивать по местонахождению организации и тех ее обособленных подразделений, которые имеют отдельный баланс и расчетный счет.

Организация, расположенная в г.Новосибирске, имеет филиал, находящийся в Кемеровской области. Филиал выделен на отдельный баланс и имеет свой расчетный счет. В состав организации входит также подразделение, не имеющее отдельного баланса и расчетного счета, расположенное на территории Новосибирской области.

Среднегодовая стоимость имущества в целом по организации за I квартал 2006 года составила 4 000 000 руб., в том числе по местонахождению организации (месту государственной регистрации) – 2 000 000 руб., по местонахождению филиала – 1 200 000 руб., по местонахождению обособленного подразделения – 800 000 руб. Налоговая база для исчисления налога составит:

- 2 800 000 руб. (2 000 000 + 800 000) – по г.Новосибирске;

- 1 200 000 руб. – по Кемеровской области.

Кроме того, налоговую базу нужно будет определять также в отношении недвижимого имущества, которое находится вне местонахождения, как самой организации, так и ее обособленных подразделений.

Среднегодовую стоимость имущества организации будут определять так. Сначала нужно будет сложить остаточную стоимость имущества на 1-е число каждого месяца налогового (отчетного) периода и на 1-е число месяца, следующего за налоговым (отчетным) периодом. Полученную сумму затем надо разделить на количество месяцев в налоговом (отчетном) периоде, увеличенное на единицу. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и 9 месяцев, а налоговым – календарный год.

Рассмотрим дополнительный ***пример.***

Предположим, что остаточная стоимость основных средств организации в первой половине 2007 года составит:

200 000 руб. – на 1 января;

160 000 руб. – на 1 февраля;

240 000 руб. – на 1 марта;

220 000 руб. – на 1 апреля;

260 000 руб. – на 1 мая;

280 000 руб. – на 1 июня;

370 000 руб. – на 1 июля.

Среднегодовая стоимость имущества будет равна:

за первый квартал – 210 000 руб. ((200 000 + 160 000 + + 240 000 + 220 000) / 4);

за полугодие - 250 000 руб. ((200 000 + 160 000 + + 240 000 + 220 000 + 260 000 + 280 000 + + 390 000) / 7).

Правда, региональные власти на местах вправе не устанавливать отчетные периоды. В этом случае организации не будут уплачивать авансовые платежи по налогу в течение года, а будут уплачивать налог один раз по окончании налогового периода.

***Пример 2.***

Российская организация ООО «Ремонт-сервис» (ИНН 4022128445, КПП 402201058) занимается ремонтом и обслуживанием техники (в том числе сельскохозяйственной). Местонахождение организации -- г. Боровск Калужской области (код по ОКАТО 29 206 501). Организация не имеет обособленных подразделений и территориально обособленного недвижимого имущества. У нее на балансе по месту нахождения имеется спортивный зал, используемый по назначению.

Необходимые для расчета налоговой базы данные об остаточной стоимости имущества ООО «Ремонт-сервис», являющегося объектом налогообложения, на 1-е число каждого месяца отчетного периода и на 1-е число месяца, следующего за отчетным периодом, приведены в табл. 2. Отчетный период, за который представляется налоговый расчет по авансовому платежу, -- I квартал.

Таблица 2. Остаточная стоимость основных средств (руб.)

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| По состоянию на | Остаточная стоимость | | | | | |
| основные средства, используемые для ремонта и обслуживания техники (кроме сельскохозяйственной) | | основные средства, используемые для ремонта и обслуживания сельскохозяйственной техники | | имущество спортзала (основные средства) | |
| всего | в том числе недвижимое имущество | всего | в том числе недвижимое имущество | всего | в том числе недвижимое имущество |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 01.01.2004 | 1 500 000 | 1 490 000 | 360 000 | 200 000 | 720 000 | 500 000 |
| 01.02.2004 | 1 470 000 | 1 460 000 | 345 000 | 192 000 | 700 000 | 490 000 |
| 01.03.2004 | 1 440 000 | 1 430 000 | 330 000 | 184 000 | 680 000 | 480 000 |
| 01.04.2004 | 1 410 000 | 1 400 000 | 315 000 | 176 000 | 660 000 | 470 000 |

Законом Калужской области от 10.11.2003 № 263-ОЗ «О налоге на имущество организаций» (далее - Закон № 263-ОЗ) налоговая ставка установлена в размере 2,2%. Для некоторых категорий налогоплательщиков и имущества, перечисленных в пункте 2 статьи 1 Закона № 263-ОЗ, введена льгота по налогу. В частности, по имуществу, используемому для ремонта и обслуживания сельскохозяйственной техники, налоговая ставка составляет 1,1%.

***2.3. Льготы по налогу***

Налоговые льготы – это полное или частичное освобождение от налогообложения отдельных категорий налогоплательщиков (юридических лиц или физических лиц), предоставляемое нормами действующего законодательства о налогах и сборах; элемент налогообложения.

Налоговые льготы могут предоставляться по одному или нескольким налогам и сборам.

В Российской Федерации с принятием НК РФ используется термин «льготы по налогам и сборам».

Льготы по налогам и сборам – предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере.

Нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия применения льгот по налогам и сборам, не могут носить индивидуального характера.

Налогоплательщик вправе отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов, если иное не предусмотрено НК РФ.

Установлены налоговые льготы по уплате налога на имущество организаций.

Так, освобождаются от налогообложения:

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

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

- 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;

- 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;

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

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

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

- 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;

Устанавливая налог на имущество организаций, законодательные (представительные) органы субъектов РФ определяют налоговую ставку, порядок и сроки уплаты налога, форму отчетности по налогу, а также могут устанавливать налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками.

В то же время, предусматривая налоговые льготы, законодательные (представительные) органы субъектов РФ не вправе определять налогоплательщиков по налогу на имущество организаций, устанавливать или изменять объект налогообложения, вводить свои (региональные) правила определения налоговой базы по налогу.

Корректно освободить от обязанности по уплате налога отдельные категории налогоплательщиков в отношении всего или части (отдельных видов) имущества законодательные (представительные) органы субъектов РФ могут лишь путем введения налогообложения по налоговой ставке 0 процентов.

При этом освобождение от налогообложения для налогоплательщика существенно отличается от налогообложения по налоговой ставке 0 процентов.

При освобождении от налогообложения какого-либо лица это лицо не только освобождается от обязанности платить налог, но может и не выполнять никаких иных обязанностей, связанных с конкретным налогом (например, не вести учет объектов налогообложения, не представлять налоговые декларации и налоговые расчеты).

Когда от налогообложения освобождается отдельный вид имущества, то налогоплательщик не может быть привлечен к ответственности за ошибки при учете такого имущества или за представление искаженных данных о таком имуществе, если такие ошибки и искажения не привели к занижению сумм налога, подлежащих уплате в бюджет.

***2.4. Исчисление и уплата налога на имущество***

Порядок исчисления налога – это порядок определения сумм налоговых платежей по конкретному виду налогообложения; один из основных элементов налогообложения, которые должны быть определены в акте законодательства РФ о налогах и сборах для того, чтобы налог считался установленным.

Налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот.

С введением в действие главы 30 НК РФ существенно изменился порядок исчисления налога на имущество организаций.

В ст.382 НК РФ устанавливается:

- общий порядок исчисления налога на имущество организаций (пункты 1-3);

- порядок исчисления сумм авансовых платежей по налогу (пункты 4-6).

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

Положения п.1 ст.382 НК РФ корреспондируют раскрытым правилам общей части налогового права и предписывают исчислять сумму налога на имущество организаций по итогам налогового периода путем умножения налоговой ставки, действующей на территории соответствующего субъекта РФ, на величину налоговой базы.

Если законом субъекта РФ о введении налога на имущество организаций были установлены отчетные периоды по налогу и предусмотрены авансовые платежи, то согласно п.2 ст.382 НК РФ, сумма налога, подлежащая уплате, определяется как разность между суммой налога, исчисленной по итогам налогового периода, и суммой уплаченных в течение этого периода авансовых платежей.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет российской организацией, исчисляется отдельно в отношении:

- имущества, подлежащего налогообложению по местонахождению организации;

- имущества каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс;

- каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации, или обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс;

- имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет иностранной организацией, исчисляется отдельно в отношении:

- имущества, подлежащего налогообложению месту постановки на учет в налоговых органах постоянного представительства иностранной организации;

- каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения постоянного представительства иностранной организации;

- имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам.

Кроме того, отдельно должны исчисляться суммы налога по объекту недвижимого имущества, имеющему местонахождение на территориях разных субъектов РФ и (или) на территории субъекта РФ и в территориальном море (континентальном шельфе РФ, в исключительной экономической зоне РФ).

Сумма авансового платежа по налогу исчисляется по итогам каждого отчетного периода в размере одной четвертой произведения соответствующей налоговой ставки и средней стоимости имущества, определенной за отчетный период в соответствии с п.4 ст.376 НК РФ.

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

- объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства;

- объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не относящихся к деятельности данных организаций в Российской Федерации через постоянные представительства.

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

В ст.383 НК РФ устанавливаются:

- общий порядок уплаты налога и авансовых платежей (особенности уплаты налога для российских организаций, имеющих обособленные подразделения и объекты недвижимого имущества, расположенные вне местонахождения организации, установлены в ст.ст.284 и 285 НК РФ);

- сроки уплаты налога и авансовых платежей по налогу на имущество организаций.

Порядок уплаты налога – это условия внесения или перечисления налоговых платежей в бюджет; один из основных элементов налогообложения, которые должны быть определены в акте законодательства РФ о налогах и сборах для того, чтобы налог считался установленным.

Уплата налога производится разовой уплатой всей суммы налога либо в ином порядке, предусмотренном НК РФ и другими актами законодательства о налогах и сборах.

Подлежащая уплате сумма налога уплачивается (перечисляется) налогоплательщиком или налоговым агентом в установленные сроки. Уплата налогов производится в наличной или безналичной форме.

Конкретный порядок уплаты налога устанавливается применительно к каждому налогу.

Срок уплаты налогов (сборов) – это календарная дата, установленная или определяемая в соответствии с актами законодательства о налогах и сборах, являющаяся последним днем, когда должна быть произведена уплата налога.

Сроки уплаты налогов являются одним из основных элементов налогообложения, которые должны быть определены для того, чтобы налог считался установленным.

Сроки уплаты налогов и сборов устанавливаются применительно к каждому налогу и сбору. Изменение установленного срока уплаты налога и сбора допускается только в порядке, предусмотренном НК РФ.

При уплате налога и сбора с нарушением срока уплаты налогоплательщик (плательщик сбора) уплачивает пени в порядке и на условиях, предусмотренных НК РФ.

Для целей применения норм актов о налогах и сборах пеня – это установленная денежная сумма, которую налогоплательщик, плательщик сборов или налоговый агент должны выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов, в том числе налогов или сборов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки.

Пеня представляет собой один из способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов. Сумма соответствующих пеней уплачивается помимо причитающихся к уплате сумм налога или сбора и независимо от применения других мер обеспечения исполнения обязанности по уплате налога или сбора, а также мер ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Пеня начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога или сбора, начиная со следующего за установленным законодательством о налогах и сборах дня уплаты налога или сбора.

Процентная ставка пени принимается равной одной трехсотой действующей в это время ставки рефинансирования ЦБ РФ. Пени уплачиваются одновременно с уплатой сумм налога и сбора или после уплаты таких сумм в полном объеме. Пени могут быть взысканы принудительно за счет денежных средств налогоплательщика на счетах в банке, а также за счет иного имущества налогоплательщика в установленном порядке.

Налог на имущество организаций и авансовые платежи по налогу подлежат уплате в бюджет по местонахождению объекта недвижимого имущества в отношении объектов недвижимого имущества иностранной организации:

- объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства;

- объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не относящихся к деятельности данных организаций в Российской Федерации через постоянные представительства.

Формами отчетности по налогу на имущество организаций выступают:

1) по истечении отчетных периодов, если они установлены законом субъекта РФ, - налоговые расчеты по авансовым платежам, подлежащие представлению не позднее 30 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода;

2) по истечении налогового периода – налоговая декларация, подлежащая представлению не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Законодатель субъекта РФ не вправе установить по налогу на имущество организаций иные формы отчетности, а также утверждать эти формы или делегировать право их утверждения другому органу государственной власти: формы налоговых расчетов по авансовым платежам и налоговой декларации по налогу на имущество должны быть утверждены Минфином России.

Отчетность по налогу на имущество организаций представляется:

а) в налоговый орган по месту нахождения российской организации и ее каждого обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс, а также каждого объекта недвижимости, расположенного вне места нахождения российской организации или каждого ее обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс;

б) в налоговый орган по месту постановки на учет иностранной  организации в лице ее постоянного представительства;

в) в налоговый орган по месту нахождения объекта недвижимости, принадлежащего на праве собственности иностранной организации, деятельность которой не образует признаков постоянного представительства или недвижимость которой не относится к постоянному представительству.

***III. Проблемы и перспективы налогообложения коммерческих организаций***

***3.1. Проблемы практического применения налога на имущество***

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

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

В связи с этим, особую актуальность приобретает процесс оптимизации налогообложения, который основывается на налоговом планировании в целом и подразумевает разработку ситуационных схем оптимизации налоговых платежей и организацию системы налогообложения для своевременного анализа налоговых последствий различных управленческих решений.

При этом, налоговая оптимизация может быть как перспективной (стратегической), так и по отдельным операциям.

Налоговую оптимизацию не следует путать с уклонением от уплаты налогов. Уклонение от уплаты налогов – это нелегальный путь уменьшения налоговых обязательств, основанный на уголовно наказуемом сознательном использовании методов сокрытия учета доходов и имущества от налоговых органов, а также искажения бухгалтерской и налоговой отчетности.

Налоговое же планирование заключается в разработке и внедрении различных законных схем снижения налоговых отчислений, за счет применения методов стратегического планирования финансово-хозяйственной деятельности предприятия. В условиях жестокой фискальной политики российского государства на фоне продолжающего экономического кризиса и сокращения материального производства налоговое планирование позволяет предприятию выжить.

Под налоговым планированием понимаются способы выбора «оптимального» сочетания построения правовых форм отношений и возможных вариантов их интерпретации в рамках действующего налогового законодательства.

Не может быть оспорено и право каждого субъекта предпринимательской деятельности выбирать любые предусмотренные законом правовые формы хозяйственной деятельности таким образом, чтобы обеспечить наиболее приемлемый для данного предприятия режим налогообложения и оптимальный уровень налоговых платежей.

Планирование налоговых платежей в рамках налогового планирования позволит предприятиям более эффективно управлять имеющимися ресурсами.

Задача налогового планирования – организация системы налогообложения для достижения максимального финансового результата при минимальных затратах. Комплексное налоговое планирование является частью финансового планирования на предприятии.

Основными принципами налогового планирования являются:

1. Естественность – каждая схема должна иметь нормальное экономическое обоснование и быть полностью подкреплена соответствующими юридическими документами.

2. Принцип разумности. Разумность в налоговой оптимизации означает, что «все хорошо – что в меру». Применение грубых и необдуманных налоговых схем будет иметь только одно последствие – применение налоговых санкций со стороны государства.

3. Цена решения. Выгода, получаемая от налоговой оптимизации должна значительно превосходить затраты, которые необходимо осуществить для реализации данного решения.

4. Комплексный подход. Выбрав метод снижения какого-либо налога, необходимо проверить, не приведет ли его применение к увеличению других налоговых платежей.

5. Индивидуальный подход. Только изучив все особенности деятельности предприятия, можно рекомендовать тот или иной метод снижения налогов. Механически переносить одну и ту же схему с одного предприятия в другое нельзя.

6. Юридическая чистота. Необходимо проанализировать все используемые в том или ином методе юридически значимые документы на предмет соответствия их требованиям действующего законодательства. Уделить пристальное внимание документальному оформлению операций, так как небрежность в оформлении или отсутствие необходимых документов может послужить формальным основанием для переквалификации налоговыми органами всей операции и, как следствие, привести к применению более обременительного для предприятия порядка налогообложения.

Организация налогового планирования заключается в:

- предварительном анализе финансово-хозяйственной деятельности организации;

- исследовании действующего законодательства;

- исследовании и анализе налоговых проблем конкретного налогоплательщика с целью выявления наиболее перспективных направлений налогового планирования;

- изучении схем оптимизации налогообложения партнеров и конкурентов в конкретных видах деятельности, а также применении наиболее выгодных способов налогообложения на предприятии.

Оптимизация налогообложения предприятия, разработка отдельных схем минимизации налогов применительно к конкретному виду деятельности или определенной организационно-правовой форме позволит сократить налоговые платежи и освобожденные средства можно инвестировать, например, в развитие бизнеса.

Налоговое планирование наиболее эффективно на этапе организации бизнеса, так как целесообразно изначально грамотно подойти к выбору организационно-правовой формы, места регистрации предприятия, разработке организационной структуры предприятия.

Налоговое планирование является неотъемлемой частью процесса создания, реорганизации, ликвидации предприятия, преобразования, слияния и т. п.

Итогом этой работы является выбор только тех способов оптимизации, которые позволяют уменьшить совокупное налогообложение налогоплательщика в зависимости от принятой им стратегии.

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

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

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

В связи с изложенным, оптимизация данного налога является на сегодняшний день единственным эффективным способом его снижения.

***3.2. Схемы минимизации налога***

Несовершенство налогового законодательства, жесткость фискального контроля и налогового бремени, непродуманность налогового администрирования, и неумение правительства эффективно использовать собранные налоги вынуждают предпринимателя принимать меры по сохранению своего имущества.

Уклонение от уплаты налогов в последние годы приобрело массовый характер. Но это не просто стремление предпринимателя получить сверхприбыль. Это реакция налогоплательщика на недостатки налоговой политики государства. Именно это является главной причиной налоговой оптимизации.

Примечательно, что право налогоплательщика на снижение налогового бремени всеми законными способами прямо подчеркивается в п.3 Постановления КС РФ от 23.05.003 г. № 9-п:

«…В случае, когда законом предусматриваются те или иные льготы, освобождающие от уплаты налогов и позволяющие снизить сумму налоговых платежей, применительно к соответствующим категориям налогоплательщиков обязанность платить законно установленные налоги предполагает необходимость их уплаты лишь в той части, на которую льготы не распространяются и именно в этой части на таких налогоплательщиков возлагается ответственность за неуплату законно установленных налогов.

То есть, недопустимо установление ответственности за такие действия налогоплательщика, которые хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо уменьшение его суммы, но заключаются в использовании представленных налогоплательщику законом прав, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных для него форм предпринимательской деятельности и, соответственно, оптимального платежа»[[8]](#footnote-8).

Сегодня существует достаточно много схем минимизации имущественного налогообложения организаций.

Например, наиболее простым способом избегания уплаты налога на имущество организации является переход этой организации на специальный режим налогообложения.

Также нередко встречается такой способ, как покупка имущества на физическое лицо (или юридическое лицо) и передача его в аренду организации. Однако с 2006 года данный прием невозможен.

Порядок учета на балансе организаций (за исключением кредитных и бюджетных) объектов основных средств регулируется Приказами Минфина России от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению», от 30.03.2001 № 26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01» и от 13.10.2003 № 91н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств».

Приказом Минфина России от 12.12.2005 № 147н «О внесении изменений в Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01» (зарегистрирован в Минюсте России 16.01.2006 № 7361) внесены изменения в Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, вступающие в силу начиная с бухгалтерской отчетности 2006 года.

Согласно п.2 Изменений в ПБУ 6/01 активы, предназначенные для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование, при единовременном выполнении условий, установленных подпунктами «б», «в» и «г» пункта 4 ПБУ 6/01, принимаются организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств.

Одновременно пунктом 3 Изменений в ПБУ 6/01 установлено, что в составе доходных вложений в материальные ценности отражаются основные средства, предназначенные исключительно для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование с целью получения дохода.

Таким образом, начиная с 2006 года основные средства, предназначенные исключительно для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование с целью получения дохода, отражаемые в бухгалтерском учете на счете «Доходные вложения в материальные ценности», подлежат налогообложению налогом на имущество организаций в общеустановленном порядке.

Осуществление некоторых схем возможно при определенных условиях.

В случае если приобретается дорогостоящее оборудование или недвижимость, то их можно купить от имени компании, зарегистрированной в регионе, в котором установлена низкая ставка налога на имущество, или от имени фирмы, имеющей право на льготу в каком-либо регионе.

Ведь налог на имущество является региональным. Поэтому, если компания не ведет свою деятельность по месту нахождения имущества (не создает постоянные рабочие места, то есть обособленные подразделения), то налог с этого имущества уплачивается по ставке того региона (субъекта РФ), в котором зарегистрирована компания.

В большинстве регионов налог на имущество взимается по максимальной ставке 2%. Однако в некоторых регионах ставка налога составляет 1, 1,8%. Кроме того, в некоторых регионах установлены пониженные ставки по налогу на имущество для отдельных категорий налогоплательщиков. А в ряде регионов установлены дополнительные льготы по налогу на имущество в части, зачисляемой в региональный бюджет.

Схема, основанная на выборе низконалоговой территории, заключается в следующем. Предположим, что компания «А» планирует приобрести недвижимость. Для того чтобы оптимизировать налоговые платежи по налогу на имущество, покупку необходимо оформить на организацию (фирму «Б»), которая пользуется региональной льготой или уплачивает налог по низкой ставке. При этом фирма «Б» не должна вести деятельность по местонахождению приобретаемой недвижимости: тогда она либо будет уплачивать налог с этой недвижимости только в местный бюджет, либо уплачивать налог по невысокой ставке. Затем фирма «А» арендует приобретенную фирмой «Б» недвижимость и использует ее для своей производственной деятельности.

При выборе низконалоговой территории следует иметь в виду, что региональные льготы могут предоставляться только на ограниченный период.

Необходимо также учитывать возможные неудобства, связанные с управлением фирмой, зарегистрированной в другом регионе (например, необходимость сдачи отчетности в местные налоговые органы и другие проблемы, требующие дополнительных затрат).

Также достаточно часто используются приемы, связанные с минимизацией стоимости имущества.

Например, это списание стоимости материалов, переданных в производство.

В своей учетной политике предприятие определяет порядок списания на затраты стоимости расходных материалов. Обычно используются методы списания FIFO (First in, first out - «первый пришел, первый ушел»), LIFO (Last in, first out - «последний пришел, первый ушел») или по средней стоимости.

При применении метода LIFO стоимость списанных материалов максимальна, так как списываются последние купленные партии, которые, как правило, дороже более ранних. Себестоимость продукции повышается, а прибыль снижается. Стоимость материалов на остатке меньше, соответственно, налог на имущество также снижается. Метод LIFO весьма выгоден, особенно в условиях инфляции.

Также применяется переоценка стоимости основных средств. Она является важным элементом в оптимизации налога на имущество предприятий.

Сейчас формируется тенденция, когда многие компании начинают активно пользоваться предоставленным им правом и приводят восстановительную стоимость основных средств в соответствие с данными о рыночной стоимости. Провести переоценку можно либо в конце года, предшествующего отчетному, либо в первом квартале отчетного года. В последнем случае результаты переоценки отражаются в отчетности за первый квартал.

При переоценке необходимо иметь в виду, что абсолютно достоверно определить реальную рыночную стоимость имущества сегодня практически невозможно. Поскольку введение договорных, а потом и свободных цен привело к тому, что, например, однотипное оборудование отличается по учетной стоимости в несколько раз в зависимости от периода приобретения. С учетом этого предприятие при помощи специалистов оценочных фирм может значительно снизить стоимость основных средств. Однако не следует забывать, что изменение их цены влечет изменение валюты баланса и, соответственно, чистых активов предприятия. А это, в свою очередь, способно вызвать недоверие у инвесторов и кредиторов.

Еще один способ, связанный с минимизацией стоимости имущества – консервация основных средств. Зачастую в составе облагаемого налогом имущества числятся устаревшие товары, неисправные и морально устаревшие основные средства и материалы, предназначенные для выпуска продукции, снятой с производства. Если у предприятия есть производственные фонды, в которых оно не нуждается, но по каким-то причинам не может списать, а налог на имущество по ним тяжелое бремя, то самое время эти фонды законсервировать. Для этого достаточно приказа руководителя о переводе фондов на консервацию.

Немалый интерес представляет более сложная схема минимизации налога на имущество, которая предполагает использование договора лизинга[[9]](#footnote-9).

В соответствии с нормами НК РФ, только один вид хозяйственных договоров допускает учет основных средств на балансе организации, которой не принадлежит данное основное средство – это договор лизинга.

Дело в том, что согласно п.1 ст.11 Закона «О финансовой аренде (лизинге)»[[10]](#footnote-10) собственником лизингового имущества является лизингодатель. В то же время, п.1 ст.19 названного закона предусмотрено, что право собственности на лизинговое имущество может быть передано лизингополучателю после истечения договора лизинга (как в аренде с правом выкупа) либо до истечения по соглашению сторон. С другой стороны, п.1 ст.31 данного закона предусматривает, что предмет лизинга подлежит учету на балансе лизингодателя или лизингополучателя по соглашению сторон. А учет предмета лизинга с переходом права собственности на него не связаны друг с другом названным законом.

То есть, рождается финансовая схема, для реализации которой требуется, как минимум, два аффинированных лица (либо просто связанных экономическими интересами), которая среди прочих достоинств, позволяет избавиться от налога на имущество организацию.

Так, лизингодатель заключает договор с лизингополучателем, предметом которого являются основное средство, приобрести которые лизингодатель только планирует, после чего лизингодатель заключает договор купли-продажи с продавцом указанного имущества, извещая его, что договор заключается специально для лизинговых целей (в этом случае, лизингодатель и лизингополучатель будут нести солидарную имущественную ответственность перед продавцом, так что особых возражений со стороны продавца поступить не должно). Затем, лизингодатель передает в фактическое владение и пользование имущество лизингополучателю (отдельными договорами между лизингополучателем и лизингодателем можно предусмотреть совместное пользование имуществом) по акту приемки-передачи, одновременно сняв это имущество со своего баланса и передав на баланс лизингополучателя. При этом договором лизинга должно быть установлено, что право собственности сохраняется за лизингодателем, а переход имущества в собственность лизингополучателя вообще не предусматривается договором (переход права собственности лизингового имущества от лизингодателя к лизингополучателю по истечении договора лизинга не является обязательным, а регулируется соглашением сторон).

Плюсы варианта оптимизации налоговых платежей через договор лизинга:

- имущество не выбывает из собственности предприятия, может быть использовано в качестве залога (для привлечения инвестиций);

- не возникает обязанности платить налог на имущество.

К минусам следует отнести необходимость приобретения новых основных средств при наличии имеющихся.

Еще одна особенность договора лизинга – он может связывать правоотношениями не три, а две стороны. Ни ГК РФ, ни Закон «О финансовой аренде (лизинге)» не содержит запретов на то, чтобы и продавцом и лизингополучателем по одной сделке выступало одно и тоже лицо.

То есть, для реализации этой схемы нужны следующие условия.

Необходимы два предприятия (на общей системе налогообложения) и одно – не аффинированное и обязательно применяющее УСН или ЕНВД.

Одно из первых заключает договор лизинга со вторым предприятием, в соответствии с которым третье предприятие (то самое, применяющее УСН или ЕНВД) покупает у первого имущество, получает его в собственность и сдает в лизинг первому с обратным переходом права собственности на это имущество. При этом учет данного имущества должен производиться на балансе лизингодателя до истечения срока действия договора лизинга. Такую схему называют «возвратным» лизингом.

***3.3. Перспективы развития налогообложения имущества***

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

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

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

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

В настоящее время база налога на имущество, скорректирована таким образом, чтобы вывести из налогообложения товарные запасы, готовую продукцию и другие части актива баланса организации, а объектом обложения данным налогом является непосредственно амортизируемое имущество, учитываемое на балансе организации по его остаточной стоимости[[11]](#footnote-11).

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

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

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

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

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

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

Закон устанавливает вилку налогообложения от 0,1 до 1 % стоимости недвижимости, а окончательное решение о ставке налога остается за субъектами Федерации. Очевидно, что любой муниципалитет будет заинтересован в максимальной ставке, поскольку это позволит пополнить местный бюджет. Защитники идеи введения так называемой вилки взимания налога от 0,1 до 2 % считают свой подход обоснованным, поскольку появится возможность учитывать различие жилищных условий граждан[[12]](#footnote-12).

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

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

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

***Заключение***

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

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

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

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

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

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

Необходимо также учитывать особенности законодательства субъектов Российской Федерации, которые имеют право самостоятельно устанавливать льготы по налогу на имущество юридических лиц.

Нельзя не отметить ряд существенных изменений в законодательстве об имущественном налогообложении организаций, связанных со вступлением в законную силу с 1 января 2007 года главы 30 НК РФ.

Так, значительно сокращен состав имущества, подлежащего обложению налогом на имущество.

Из числа объектов налогообложения, по сравнению с ранее установленными правилами, исключены, в частности, следующие виды имущества:

- нематериальные активы;

- запасы и затраты;

- затраты на приобретение основных средств и строительно-монтажные работы;

- расходы будущих периодов.

Таким образом, в качестве объекта налогообложения для российской организации законодатель определил только имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств, в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета.

Изменился порядок расчета налоговой базы. Она определена как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения».

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

Стоимость объектов, по которым не начисляется амортизация, налогоплательщики должны определять, вычитая из первоначальной стоимости сумму износа. Величину износа организация должна определять по нормам амортизационных отчислений в конце каждого налогового (отчетного) периода.

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

Отменен ряд федеральных льгот. Но региональным законодателям дано право устанавливать дополнительный перечень организаций-льготников.

Следующее новшество связано с увеличением предельного размера налоговой ставки. Как и раньше, размер ставки фиксирован верхним пределом – теперь это 2,2%. Но теперь субъекты Российской Федерации могут устанавливать дифференцированные налоговые ставки в зависимости от категории налогоплательщиков и (или) имущества, признаваемого объектом налогообложения.

По сравнению с действующим порядком верхний размер ставки налога увеличен на 0,2 пункта, то есть в абсолютном выражении ставка повышена в 1,1 раза (на 10 процентов).

В отличие от прежнего порядка, по окончании каждого отчетного периода организации будут уплачивать не налог, а авансовые платежи по налогу. Естественно, если регион решит не устанавливать отчетные периоды, то не будут подлежать уплате и авансовые платежи.

Что касается суммы авансового платежа, то порядок его расчета принципиально отличается от действующего порядка определения размера налогового обязательства по итогам каждого квартала.

В отличие от действующего порядка, в главе 30 НК РФ не прописаны сроки уплаты авансовых платежей и суммы налога на имущество организаций. Они устанавливаются законами субъектов Российской Федерации. Регионы также самостоятельно определяют форму отчетности по налогу.

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

В практической части работы были рассмотрены вопросы оптимизации имущественного налогообложения и схемы минимизации налога на имущество. Как показывает практика, сегодня такие схемы достаточно популярны и пользуются успехом у юридических лиц. В то же время, налицо две проблемы применения этих схем: во-первых, некоторые из них требуют тщательной проработки с точки зрения налогового законодательства, за неимением чего зачастую оказываются бесполезными; и, во-вторых, налоговые органы, обладая определенным набором полномочий, вправе пресекать деятельность организаций в некоторых случаях попыток оптимизации налога на имущество.

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

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

***Список источников***

1. Конституция Российской Федерации от 12 декабря 1993 года/Справочно-правовая система «Консультант Плюс».

2. Бюджетный кодекс РФ от 31 июля 1998 года № 145-ФЗ//Справочно-правовая система «Консультант Плюс».

3. Колесников А.М.Налог на имущество организаций. Комментарий (постатейный) к главе 30 НК РФ. – М.: Издательство: Вершина, 2005.

4. Гражданский кодекс РФ, часть вторая, № 14-ФЗ от 26 января 1996 года//Справочно-правовая система «Консультант Плюс».

5. Земельный кодекс РФ от 25 октября 2001 года № 136-ФЗ//Справочно-правовая система «Консультант Плюс».

6. Налоговый кодекс РФ, часть первая, от 31 июля 1998 года № 146-ФЗ//Справочно-правовая система «Консультант Плюс».

7. Налоговый кодекс Российской Федерации, часть вторая, от 5 августа 2000 года № 118-ФЗ//Справочно-правовая система «Консультант Плюс».

9. Федеральный закон РФ от 2 января 2000 года № 28-ФЗ «О государственном земельном кадастре»//Справочно-правовая система «Консультант Плюс».

10. Федеральный закон РФ от 6 октября 1999 года № 184-ФЗ «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации»//Справочно-правовая система «Консультант Плюс».

11. Федеральный закон РФ от 29 октября 1998 года «О финансовой аренде (лизинге)»//Справочно-правовая система «Консультант Плюс».

12. Закон Российской Федерации от 13 декабря 1991 года «О налоге на имущество предприятий»//Справочно-правовая система «Консультант Плюс», архив.

13. Инструкция Госналогслужбы России от 8 июня 1995 года № 33 «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на имущество предприятий»//Справочно-правовая система «Консультант Плюс».

14. Письмо МНС РФ от 11 мая 2001 года № 04-4-05/113-М905 «О налоге на имущество предприятий»//Справочно-правовая система «Консультант Плюс».

15. Перов А.В., Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение: Уч. пособие. - 4-е изд., перераб. и доп. - М.: Юрайт-Издат, 2005.

**Приложение №**

1. Современный финансово-кредитный словарь/Под ред.М.Г.Лапусты, П.С.Никольского. – М.: ИНФРА-М, 2002. – С.265. [↑](#footnote-ref-1)
2. Федеральный закон РФ от 8 августа 2001 года № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей»//Справочно-правовая система «Консультант Плюс». [↑](#footnote-ref-2)
3. Письмо МНС РФ от 11 мая 2001 года № 04-4-05/113-М905 «О налоге на имущество предприятий»//Справочно-правовая система «Консультант Плюс». [↑](#footnote-ref-3)
4. Толкушкин А.В. Комментарий к главе 30 Налогового кодекса Российской Федерации «Налог на имущество организаций» - М.: Экономист, 2005. – С.26. [↑](#footnote-ref-4)
5. Земельный кодекс РФ от 25 октября 2001 года № 136-ФЗ//Справочно-правовая система «Консультант Плюс». [↑](#footnote-ref-5)
6. Федеральный закон РФ от2 января 2000 года № 28-ФЗ «О государственном земельном кадастре»//Справочно-правовая система «Консультант Плюс». [↑](#footnote-ref-6)
7. Приказ МНС РФ по налогам и сборам от 23 марта 2004 года № САЭ-3-21/224 «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на имущество организаций (налогового расчета по авансовым платежам) и инструкции по ее заполнению»//Справочно-правовая система «Консультант Плюс». [↑](#footnote-ref-7)
8. Постановление Конституционного Суда РФ от 23 мая 2003 года № 9-П//Справочно-правовая система «Консультант Плюс». [↑](#footnote-ref-8)
9. Данилин В.В. Оптимизация налога на имущество организаций через договоры//Налоговый учет для бухгалтера. 2005. № 4. [↑](#footnote-ref-9)
10. Федеральный закон РФ от 29 октября 1998 года «О финансовой аренде (лизинге)»//Справочно-правовая система «Консультант Плюс». [↑](#footnote-ref-10)
11. Алиев Б.Х. Налоги и налогообложение: Учебное пособие/Под ред.Б.Х.Алиева. – М.: Финансы и статистика, 2004. – С.275. [↑](#footnote-ref-11)
12. Налоги и недвижимость//Услуги и цены. 2005. № 23. [↑](#footnote-ref-12)