

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
**«БЕЛГОРОДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ  
ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**  
( Н И У « Б е л Г У » )

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ И УПРАВЛЕНИЯ

КАФЕДРА ФИНАНСОВ, ИНВЕСТИЦИЙ И ИННОВАЦИЙ

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ИМУЩЕСТВА  
ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Магистерская диссертация  
обучающегося по направлению подготовки 38.04.01 Экономика  
магистерская программа Налоговое консультирование  
заочной формы обучения, группы 09001687  
Бочаровой Татьяны Дмитриевны

Научный руководитель  
к.э.н., доцент кафедры  
финансов, инвестиций и  
инноваций  
Аулов Ю.Л.

Рецензент  
к.э.н., доцент кафедры  
учета, анализа и аудита  
Матвийчук Л.Н.

БЕЛГОРОД 2019

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ .....	3
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НЕДВИЖИМОГО ИМУЩЕСТВА ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ	
1.1. Экономическая сущность имущественного налогообложения.....	7
1.2. Зарубежный опыт имущественного налогообложения.....	13
1.3. История развития имущественного налогообложения в Российской Федерации .....	21
ГЛАВА 2. СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НЕДВИЖИМОГО ИМУЩЕСТВА ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ И ТЕНДЕНЦИИ ЕЕ РАЗВИТИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	
2.1. Анализ и оценка современного состояния системы налогообложения недвижимого имущества физических лиц.....	26
2.2. Роль налогов на имущество в доходах местных бюджетов .....	31
2.3. Анализ реформы налогообложения имущества физических лиц.....	37
ГЛАВА 3. ПРОБЛЕМЫ И ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ИМУЩЕСТВА ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	
3.1. Проблемы перехода и применения нового налога на имущество в Росси.....	56
3.2. Причины и пути решения проблем налогообложения имущества физических лиц .....	71
3.3. Основные направления развития налогообложения имущества физических лиц в Российской Федерации .....	78
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	90
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	94
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	101

## ВВЕДЕНИЕ

**Актуальность темы исследования.** Одним из инструментов формирования и реализации экономической политики любого государства являются налоги. За счет налоговых поступлений финансируются социально-экономические программы, содержатся государственные структуры, обеспечивающие существование и функционирование государства. Налоги затрагивают самые важные стороны жизни человека и общества. История доказывает, что современные государства не могут обойтись без налогов, ведь производство общественных товаров - удовлетворение коллективных потребностей государством требует определенных расходов, которые могут быть профинансированы только посредством налогов.

Экономические совершенствования и преобразования в современной России, а так же реформирование отношений собственности, существенно отразились на реализации государством своих экономических функций и закономерно обусловили реформирование системы налогов.

Современная российская налоговая система включает многообразные по экономическому содержанию и объектам обложения виды налогов. Особое, важнейшее место среди них занимают имущественные налоги. Определенность имущества как объекта обложения позволяет государству четко определить возможные налоговые поступления от данного налога, а учитывая взаимосвязь объекта имущества и его владельца, налог на имущество приобретает регулирующие возможности.

Другая важнейшая задача, которую решают налоги (в том числе и имущественные) - сбор средств, в бюджет государства, включая федеральный, региональный и местные бюджеты. При этом распределение налоговых доходов должно обеспечивать определенный уровень хозяйственной самостоятельности бюджетов разного уровня, обеспечение их достаточным уровнем собственных налогов.

Вопросы формирования доходных статей местных бюджетов всегда носили практический характер, поскольку от их решения напрямую зависит уровень расходов, которые муниципальное образование может произвести для удовлетворения нужд своих жителей. Обеспечить финансовую самостоятельность субъектов Российской Федерации и местного самоуправления призваны региональные и местные налоги, основой которых являются налоги на движимое и недвижимое имущество.

В настоящее время в систему региональных налогов включено всего лишь три налога: налог на имущество организаций, транспортный налог и налог на игорный бизнес; местных налогов - два: земельный налог и налог на имущество физических лиц. К сожалению, имущественные налоги в доходах бюджета не играют ведущей роли. Ограниченность набора источников налоговых поступлений, которыми располагают региональные органы власти, и органы местного самоуправления приводит к несоответствию объема расходных полномочий, возлагаемых на эти органы, размеру налоговых доходов. Проблема обеспечения собственными налогами и постоянными налоговыми доходами местных бюджетов остается до сих пор нерешенной. Одним из направлений решения данной проблемы является повышение эффективности функционирования системы имущественных налогов.

**Степень научной разработанности.** При изучении теоретических основ имущественного налогообложения использовались основные положения, содержащиеся в публикациях отечественных и зарубежных ученых-экономистов: И.В. Горского, Е.И. Комаровой, Е.Г. Беликова, В.Г. Панскова, Д.Н. Сулейманова, Д.Г. Черника, Т.Ф. Юткиной и других. Авторы в основном сосредотачивают свое внимание на общеметодологических аспектах, изучении теории имущественного налогообложения, построении системы ее классификации. Методы оптимизации имущественного налогообложения, порядок и методы, раскрыты в трудах И.И. Куркова, М.Е. Косова.

**Цель и задачи исследования.** Цель работы - на основе общих принципов и экономических законов построения налоговой системы

проанализировать современное состояние имущественного налогообложения в Российской Федерации, выявить и обосновать проблемы и пути его совершенствования.

В соответствии с заявленной целью ставятся следующие задачи:

- охарактеризовать сущность и функции налогов и налогообложения в целом, их место в рыночной экономике;

- изучить налоговую политику России применительно к имущественному налогообложению; распределения налоговых полномочий между органами власти различного уровня по закреплению за ними соответствующих налогов;

- рассмотреть экономическую природу имущественного налогообложения, его эволюцию;

- опираясь на современное налоговое законодательство рассмотреть содержание, технику исчисления, порядок уплаты отдельных имущественных налогов и состояния современного имущественного налогообложения в целом;

- изучить опыт имущественного налогообложения в развитых зарубежных странах и возможность его использования в Российской Федерации;

- выявить основные проблемы имущественных налогов и определить основные тенденции и перспективы развития имущественного налогообложения современной России.

**Объектом исследования** является механизм взимания имущественных налогов физических лиц в Российской Федерации и его совершенствование.

**Предметом исследования** при выполнении диссертации являются отношения, связанные с исчислением и поступлением имущественных налогов физических лиц в доходы бюджетной системы Российской Федерации.

**Границы исследования** - период с 2015 по 2017 год.

**Информационной базой исследования** является Бюджетный и Налоговый кодексы РФ, Гражданский кодекс РФ, Федеральные законы, другие нормативные правовые акты, статистическая отчетность Федеральной Налоговой службы Российской Федерации.

**Методологическую основу исследования** составили такие общенаучные методы, как сочетание анализа и синтеза, исторического и логического, а также методы системного, структурного и функционального анализа, экономико-математические и другие методы.

**Научная новизна** данного исследования состоит в теоретическом обосновании перехода к налогообложению недвижимости и разработке практических рекомендаций по созданию рациональной, с точки зрения соблюдения интересов государства и налогоплательщиков, имущественного налогообложения физических лиц.

**Практическая значимость исследования** заключается в том, что авторские теоретические разработки доведены до конкретных методических и практических предложений по совершенствованию имущественного налогообложения в Российской Федерации.

**Апробация работы.** Основные теоретические и практические результаты исследования были представлены на международной научно-практической конференции, проводимой в НИУ «БелГУ» в 2018 г. Отдельные практические рекомендации автора были опубликованы в научных статьях в периодических и научных изданиях. Теоретические положения и выводы работы используются в учебном процессе кафедрой финансов, инвестиций и инноваций НИУ «БелГУ».

**Структура** работы обусловлены целью и задачами исследования. Она состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений. Магистерская диссертация включает в себя 5 аналитических таблиц, содержащие расчеты показателей, рассматриваемых в диссертации, а также 7 информационных таблиц и 11 рисунков, наглядно демонстрирующих вопросы, изложенные в диссертации.

# ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НЕДВИЖИМОГО ИМУЩЕСТВА ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

## 1.1. Экономическая сущность имущественного налогообложения

Подробное анализирование и рассмотрение сущности имущественного налогообложения и в общности налогов на имущество требует раскрытия содержания таких понятий как «налог», «имущество», «прямое налогообложение» [79, с.101].

Налоги на имущество были одной из первых форм изъятия средств, в виде обязательных платежей. Существовало много причин по этому поводу. Главная из них состояла в том, что в данный период времени имущество (движимое и недвижимое, в том числе и земля) было единственным объектом, который мог подвергнуться воздействию со стороны государства. Так же неразвитость товарно-денежных отношений и преобладание товарообменных сделок приводило к тому, что таких экономических категорий как прибыль, добавленная стоимость не существовало. Отсутствие коллективного производства как постоянной производственной структуры делало возможным обложение только граждан и исключительно их реального имущества. При этом под имуществом понималось не только недвижимое имущество, но и скот, рабы, золото и т.п. В древнеавилонском государстве, где впервые, еще в первой половине XIII века до н.э., взимание имущественных налогов было закреплено юридически (хотя тогда они носили характер податей), они представляли собой обязательные платежи с имущества и уплачивались в натуральной или денежной форме (золотом). Эти подати уплачивали в царскую казну и казну местной знати. Её размер, как правило составлял 10% всего имущества. Подати платили свободные землевладельцы и ремесленники. Таким образом, субъектом податей были физические лица, а объектами

материальные объекты [80, с. 203].

Под налогом понимается, обязательный взнос плательщика в бюджет и внебюджетные фонды в определенных законом размерах и в установленные сроки. Он выражает денежные отношения, складывающиеся у государства с юридическими и физическими лицами в связи с перераспределением национального дохода и мобилизацией финансовых ресурсов в бюджетные и внебюджетные фонды государства. Взносы осуществляют основные участники производства валового внутреннего продукта:

-работники, осуществляющие своим трудом, создающие материальные и нематериальные блага и получающие определенный доход;

-хозяйствующие субъекты, владельцы капитала.

За счет налоговых взносов формируются финансовые ресурсы государства, аккумулируемые в его бюджете. Налоги это не только экономическая категория, но и одновременно финансовая категория. Как финансовая категория налоги выражают общие свойства, присущие всем финансовым отношениям, и свои отличительные признаки и черты, собственную форму движения, то есть функции, которые выделяют их из всей совокупности финансовых отношений. Функции налогов выявляют их социально-экономическую сущность, и их внутреннее содержание. Роль налогов с населения в рыночной экономике состоит исходя из функций, которые они выполняют в хозяйственном механизме [75, с. 77]. Существует несколько функций:

- распределительная;

- фискальная;

- контрольная.

Причем распределительную функцию можно разделить на две: регулирующую и стимулирующую и т.д.

Наиболее последовательно реализуемой функцией является фискальная. Фискальная функция - основная, характерная изначально для всех государств. С ее помощью образуются государственные денежные фонды, то есть



материальные условия для функционирования государства.

Посредством фискальной (бюджетной) функции происходит изъятие части доходов граждан, для содержания государственного аппарата, обороны страны и той части непроектной сферы, которая не имеет собственных источников доходов (многие учреждения культуры - библиотеки, архивы и др.).

Именно эта функция обеспечивает реальную возможность перераспределения части стоимости национального дохода в пользу наименее обеспеченных социальных слоев общества.

Значение фискальной функции с повышением экономического уровня развития общества возрастает. Двадцать первый век характеризуется огромным увеличением доходов государства от взимания налогов, что связано с расширением его функций и определенной политикой социальных групп, находящихся у власти. Государство расходует все больше социальных средств на экономические и социальные мероприятия, на управленческий аппарат.

Другая функция налога с населения как экономической категории состоит в том, что появляется возможность количественного отражения налоговых поступлений и их сопоставления с потребностями государства в финансовых ресурсах. Контрольная функция налогово-финансовых отношений проявляется лишь в условиях действия распределительной функции [78, с. 98].

Изначально распределительная функция налогов носила чисто фискальный характер: наполнение государственной казны, содержание армии, управленческий аппарат, социальную сферу. Но с тех пор, как государство стало активно участвовать в организации хозяйственной жизни в стране, у него появились регулирующие функции, которые осуществлялись через налоговые механизмы. В налоговом регулировании доходов населения появились стимулирующие и сдерживающие (дестимулирующие) подфункции. Но большинство налогов, взимаемых сейчас в Российской Федерации имеют лишь фискальное предназначение, и только по некоторым просматривается регулирующая функция. Регулирующая функция означает, что налоги как активный участник перераспределительных процессов оказывают серьезное

влияние на воспроизводство, стимулируя или сдерживая его темпы, усиливая или ослабляя накопление капитала, расширяя или уменьшая платежеспособный спрос населения. Данная функция неотделима от фискальной и находится с ней в тесной взаимосвязи. Расширение налогового метода в мобилизации для государства национального дохода вызывает постоянное соприкосновение налогов с участниками процесса производства, что обеспечивает ему реальные возможности влиять на экономику страны, на все стадии воспроизводства.

Стимулирующая подфункция налогов реализуется через систему льгот, исключений, преференций, увязываемых с льготообразующими признаками объекта налогообложения. Такая функция проявляется в изменении объекта обложения, уменьшения налогооблагаемой базы, понижения налоговой ставки.

С точки зрения формирования бюджетов (федерального, субъектов Российской Федерации и местных), налоги это необходимая экономическая составляющая, которая обеспечивает решение задач (функций), возлагаемых на государство, а именно :

- удовлетворение общественных потребностей для содержания аппарата управления, органов безопасности, обороны, правопорядка, решение социальных проблем и т.д. ;

- регулирование экономической деятельности субъектов хозяйствования и развитие инфраструктуры ;

- решение вопросов освоения новых технологий, программ и производств ;

- обеспечение международных договорных обязательств и так далее.

Органы местного самоуправления формируют свои бюджеты в процессе взимания местных налогов и сборов. Представителем местных налогов и показателем современных финансовых проблем местного самоуправления является налог на имущество физических лиц, объем доходных поступлений от которого из-за применения в его механизме неэффективных методов налогообложения не покрывает всю величину расходов, направляемых на организацию процесса взимания этого налога.

Налог на имущество физических лиц – это местный налог, он направлен на регулирование процесса накопления, а так же сосредоточен на имуществе, находящееся в собственности налогоплательщика. Налогообложение имущества физических лиц осуществляется на основании Закона РФ « О налогах на имущество физических лиц». Налогоплательщиками налога на имущество физических лиц являются физические лица - собственники имущества, признаваемые объектом налога.

Объектом налога в соответствии с законом признаются жилые дома, квартиры, дачи, гаражи и иные строения, помещения и сооружения. Право собственности на вновь создаваемое недвижимое имущество возникает лишь с момента регистрации данного права в учреждении юстиции, осуществляющем государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним.

Поэтому до момента государственной регистрации право собственности на объект у физического лица отсутствует, владелец недвижимости не является собственником, а следовательно, плательщиком налога на имущество. Кроме того экономическую сущность налога на имущество физических лиц и его назначение можно оценить, проанализировав место этих налогов в налоговой системе государства и самой налоговой системы в экономической жизни органов местного самоуправления. Налоги на имущество физических лиц, как экономическую категорию стоит рассматривать с точки зрения их составляющей в экономической системе, с точки зрения их сущности, а так же назначения, построения системы налогообложения, определения структуры налогов и их взимания с субъекта налога (налогоплательщиков ) [77, с. 150].

С теоретической точки зрения, экономическая природа налога заключается в выявлении источника обложения ( дохода, капитала) и иного влияния, которое налог оказывает на гражданина в общем и целом, а так же на народное хозяйство. Она раскрывается в том, что налоги на имущество физических лиц выступают косвенным регулятором развития экономики, являются инструментом структурного, антиинфляционного регулирования, а так же одним из способов регулирования дефицита бюджета, распределения,

перераспределения доходов различных слоев населения и инструментом воздействия на инвестиционную активность хозяйствующих субъектов. Налог на имущество является регулярным налогом и взыскивается ежегодно независимо от того, эксплуатируется данное имущество или нет. Налог на имущество физических лиц охватывает большую часть населения страны. Налоги на имущество ( в том числе жилые помещения) принадлежат к числу устаревших, традиционных платежей, которые хорошо известны большинству современных государств. В советское время большая часть жилых помещений находилась в государственной собственности, что исключало обложение их налогом. Только лишь с начала 90-х годов после демонополизации роли государства в жилищной сфере вопрос налогообложения жилья стал актуален.

В последнее десятилетие в результате проводимой приватизации жилья все больше граждан стало приобретать жилые помещения в частную собственность. Но, становясь собственниками жилья, граждане приобретают не только права, но и обязанности перед государством. Одной из главных в данном контексте является конституционная обязанность платить законно установленные налоги и сборы. Комплекс нормативных актов, регулирующих процедуру налогообложения имущества, был введен в ходе налоговой реформы начала 90-х годов XX века. За время действия законодательства, регулирующего налогообложение имущества, в него было внесено множество поправок и изменений, которые привели к расширению сферы действия имущественных налогов, налогооблагаемой базы и перечня подлежащих обложению видов имущества.

Налоги взимаемые с жилых помещений можно разделить на две группы :

1) регулярные (систематические, текущие), взимаемые с определенной периодичностью в течение всего времени владения имуществом ( налог на имущество физических лиц) ;

2) разовые, уплата которых связывается с каким-либо событием ( переход имущества в порядке наследования и дарения, сделка купли- продажи и другие операции с имуществом.

Можно вывести четыре основных принципа взимания налога на имущество физических лиц:

1. Принцип справедливости, утверждающий всеобщность обложения и равномерность распределения налога между гражданами соразмерно их доходам. 2. Принцип определенности, требующий, чтобы сумма, способ и время платежа были совершенно точно заранее известны плательщику.

3. Принцип удобства, предполагающий, что налог должен взиматься в такое время и таким способом, представляющие наибольшие удобства для налогоплательщика.

4. Принцип экономии, заключающийся в сокращении издержек взимания налога в рационализации системы налогообложения [55, с. 144].

## 1.2. Зарубежный опыт имущественного налогообложения

Для функционирования любого государства должна быть создана эффективная система налогообложения, обеспечивающая его финансовые потребности. Учитывая, что существуют два уровня власти (государственный и местный), возникает проблема необходимости наполнения бюджетов на каждом уровне.

Говоря о местных бюджетах, следует отметить, что все европейские страны руководствуются принципами международной демократии, которые отражены в Европейской хартии местного самоуправления. Российская Федерация ратифицировала этот документ в апреле 1998 года. Одним из принципов местного самоуправления является принцип бюджетного федерализма. Это означает, что часть функций органы местной власти должны решать за счет собственных доходных источников. Среди них наиболее существенным и широко распространенным является налог на недвижимость [34, с. 99].

Вопросы, связанные с анализом опыта налогообложения недвижимого имущества за рубежом с точки зрения его возможного использования в практике Российской Федерации, освещены недостаточно и требуют дальнейшего исследования.

В конце XIX века в Российской империи домовладельцы уплачивали оценочный сбор по недвижимому имуществу. Ежегодно в книгах оценочного сбора, которые велись в каждом районе, фиксировалась ценность имущества по каждой улице. В начале XX века налог на недвижимость взывался с прибыли, получаемой от аренды зданий, и являлся городским, земским и казенным. Начиная с 2016 года, в Российской Федерации налог на имущество исчисляется исходя из кадастровой стоимости недвижимости. Насколько эффективен такой подход можно будет увидеть только со временем. Но уже сейчас целесообразно проанализировать особенность налогообложения в других странах, чтобы предупредить возникновения возможных проблем[38].

В большинстве стран налоговые системы формировались в течение значительных промежутков времени и на них оказывали влияние различные экономические, политические и социальные факторы. Именно поэтому налоговые системы в разных странах отличаются не только по видам и структуре налогов, ставкам, способом взимания, но и по фискальным полномочиям органов власти и предоставляемым льготам. Это касается и налогообложения различных видов имущества, в частности, недвижимости (включая жилые дома, здания, сооружения и строения, застроенные и незастроенные земельные участки).

Ставки налога зависят как от материала сооружений, так и от размера и назначения объекта (жилая застройка, промышленные, хозяйственные сооружения).

Ставка налога на земельные участки устанавливается в соответствии с их хозяйственно-целевым назначением. Сумма налогообложения застроенных и незастроенных земельных участков, земель сельскохозяйственного назначения зависит от кадастровой стоимости земельного участка. При этом

объекты, находящиеся в государственной и муниципальной собственности, как правило, освобождаются от уплаты налогов. Однако необходимо констатировать, что страны при формировании налоговых систем руководствуются рядом общих принципов, которые будут конкретизированы в выводах по результатам анализа. Установление ставок налога находится в прямой зависимости от законодательной и экономической практики. При этом используются две формы – фиксированная ставка и переменная ставка. При использовании фиксированных ставок центральный орган определяет процент от налогооблагаемой стоимости, что не позволяет оперативно управлять доходной частью местного бюджета. Переменная ставка налога устанавливается органами местного самоуправления, как правило, ежегодно исходя из прогнозируемых расходов бюджета и наличия базы налогообложения. При этом органы местного самоуправления либо наделяются соответствующими полномочиями для определения размеров ставок, либо определяют ставку на основе минимальных или максимальных ограничений, которые устанавливаются законодательно на общегосударственном и региональном уровнях [66, с. 143].

В настоящее время недвижимость облагается налогами в 130 странах. В большинстве стран этот налог поступает в местные бюджеты, и его доля составляет от 1 до 3 процентов от налоговых поступлений в бюджеты всех уровней (во Франции – 2,17 процента; в Дании – 1,85; Нидерландах и Италии – 1,8; Германии – 1,06; Швеции – 0,89 процента). Хотя есть исключения. Так, доля налога на имущество в Великобритании составляет 10 процентов от государственного бюджета, в США – 9, Канаде – 8 процентов. В этих странах имущественные налоги оказывают значительное влияние на наполняемость местных бюджетов. В частности, доля таких налогов в местных бюджетах муниципалитетов в Канаде доходит до 40 процентов, в Великобритании – до 30, во Франции – до 20 процентов.

Общие характеристики систем налогообложения недвижимости в развитых странах приведены в таблицах 1.1 и 1.2.

Таблица 1.1

## Налог на недвижимость в развитых странах

Страна	Налогообложение		Орган, определяющий стоимость объекта недвижимости
	Объект	База	
Великобритания	Земля, здание, сооружение	Предполагаемая сумма арендной платы	Муниципалитет и фискальный орган
Франция			
Германия	Земля, имущество физических и юридических лиц	Налоговая стоимость	Фискальный орган
Дания	Земля, здание	Государственная оценка	Фискальный орган
Голландия			Муниципалитет
Испания		Кадастровая стоимость	Государственный реестр недвижимости
Швеция	Имущество физических и юридических лиц	Оценочная стоимость двухлетней давности	Фискальный орган
Италия	Земля с постройками, здания	Кадастровая стоимость, арендная плата по договору	Государственный реестр недвижимости и фискальный орган
Канада	Земля с постройками	Рыночная стоимость	Коммерческие организации
США	Земля, здания		

Рассмотрим детально особенности системы налогообложения имущества в развитых странах.

В Великобритании имущество, которое используется для предпринимательской деятельности, облагается единым налогом, кроме того, органами местного самоуправления взимается налог на недвижимость физических лиц (табл. 1.1 и 1.2).

Налогооблагаемой базой выступает прогнозируемая сумма годовой арендной платы на недвижимое имущество производственного или непромышленного назначения, включая землю. Налог уплачивается либо 1



раз год, либо ежемесячно. Он полностью зачисляется в местный бюджет и за счет высокой ставки составляет практически треть поступлений его доходной части.

Налогооблагаемая база определяется каждые десять лет на основе оценки стоимости недвижимого имущества, которая определяется как предполагаемая сумма годового дохода от сдачи имущества в аренду. Используется переменная ставка, определяемая исходя из прогнозируемых на следующий год финансовых расходов муниципалитета и общей стоимости имущества, находящегося на его территории.

Своевременно уплаченный налог на недвижимость, которая используется для торговли, бизнеса и иной профессиональной деятельности, является основанием корректировки для налога на доходы компаний [15, с. 49].

Таблица 1.2

#### Периодичность уплаты налога на недвижимость в развитых странах

Страна	Периодичность определения стоимости объекта	Налог		Бюджет для зачисления налога	Объем поступлений, в процентах по отношению к гос. бюджету
		Ставка, %	Статус		
Великобритания	10 лет	2- 15	Местный	Местный	10
Франция	Ежегодно	До 5		местный, государственный	2,2
Германия		1-2,1		Местный	1
Дания	4 года	0,6-2,4	местный, окружной	местный, окружной	1,85
Голландия		0,1-0,9	Местный	Местный	1,8
Испания	8 лет	0,3-0,4	государственный	местный, государственный	0,21
Швеция	5-6 лет	0,5-1,3			0,89

## Продолжение таблицы 1.2

Италия	10 лет	0,3-3	местный	Местный	1,8
Канада	Ежегодно	плавающая			8
США		я			9
		1-8			

Во Франции взимаются три вида налога на недвижимость:

- налог на застроенные участки;
- налог на незастроенные участки;
- налог на жилье (табл. 1.1 и 1.2)

Налог на застроенные участки исчисляется на основе коэффициентов, устанавливаемых ежегодно органами местного самоуправления, к половине стоимости условной арендной платы, определяемой местным земельным реестром. Налог на незастроенные участки определяется исходя из стоимости условной арендной платы (80 процентов от арендной платы застроенного участка) и коэффициентов, устанавливаемых органами местного самоуправления на основе земельного кадастра. Налог на жилье является местным. Он оплачивается жильцом ежегодно. Сумма налога исчисляется исходя из стоимости условной арендной платы за жилье, определенной местным земельным реестром, и коэффициентов, устанавливаемых органами местного самоуправления. Органы местного самоуправления определяют ставку налогов на недвижимость исходя из прогнозируемых расходов бюджета, величины имеющейся налоговой базы и законодательно установленного максимума. Не подлежит налогообложению государственная собственность, участки, предназначенные для сельскохозяйственного использования, а также здания вне черты города. Льготами при уплате налога на недвижимость пользуются физические лица старше 75 лет и лица, получающие пособия по инвалидности [62, с. 34].

В Германии налог на недвижимое имущество (коммерческого и некоммерческого использования) устанавливается ежегодно органами местного самоуправления исходя из имеющейся налоговой базы, общей федеральной

ставки налога и местного коэффициента. Объектами налогообложения выступают сельскохозяйственное и лесохозяйственное имущество, земельные владения, имущество предприятий и другое имущество. Данные о земельных участках хранятся в двух государственных реестрах. Государственные предприятия, религиозные учреждения освобождаются от уплаты налога на недвижимость.

В Дании, Нидерландах и Испании объектами налогообложения выступают земля и здания ( табл. 1.1 и 1.2). Однако в Дании действуют три налога:

- местный налог на недвижимость;
- окружной налог на недвижимость;
- местный налог на недвижимость, которая используется в коммерческих целях юридическими лицами.

Налогооблагаемой базой местных и окружных налогов на недвижимость выступает земля, а для недвижимости, используемой в коммерческих целях, – стоимость зданий и сооружений. Ставки налога на недвижимость ограничиваются законодательно на государственном уровне. Льготы по налогу относятся только к объектам недвижимости.

В Нидерландах налог на недвижимость ежегодно устанавливается муниципалитетами. Органы местного самоуправления имеют полномочия по выбору размеров ставок, которые они определяют исходя из прогнозируемых расходов бюджета и величины имеющейся базы. База налогообложения устанавливается на основании государственной оценки. Налог состоит из двух частей, одну часть уплачивает владелец недвижимости, вторую – ее пользователь. Если владелец и пользователь являются одним лицом, то он уплачивает обе части налога. Новостройки на период строительства здания освобождаются от налога на недвижимость.

В Испании налог на недвижимость взимается ежегодно органами местного самоуправления. Налогом на недвижимость облагаются земельные участки и здания исходя из их кадастровой стоимости, которая устанавливается

государственными структурами каждые восемь лет с учетом изменения рыночной стоимости земли и сооружений. Ставки регулируются органами местного самоуправления. Уплата налога на недвижимость служит основой корректировки налога на доходы компаний и налога на доходы физических лиц.

В Италии при начислении налога на владение землей отдельно учитываются земли сельскохозяйственного назначения. Налог на строения начисляется только на жилые объекты (городские дома и дачи). Ставка налога на недвижимость, находящуюся в пользовании владельца, устанавливается на основе тарифов. База налога на недвижимость, находящуюся в аренде, определяется исходя из договора аренды и представляет собой сумму арендной платы за год. Регулирование размера земельной ренты осуществляется на основе кадастровых реестров.

Кадастровая стоимость пересматривается каждые десять лет.

В Швеции действует государственный налог на недвижимость с фиксированными ставками, который взимается с любых видов недвижимости, используемой как для проживания, так и в коммерческих и производственных целях. Базой налогообложения выступает оценочная стоимость имущества на дату на два года раньше, чем соответствующий налоговый год. Льготы по налогу на недвижимость предоставляются собственникам новых жилых помещений. Кроме того, уплаченный налог на недвижимость может служить основой корректировки налога на доходы компаний.

Особенностью налогообложения недвижимости в США и Канаде является то, что налогооблагаемой базой выступает рыночная стоимость имущества, которая определяется коммерческими организациями ежегодно (табл.2.1 и 2.2).

Таким образом, можно сказать, что налог на недвижимость характеризуется не только ставками и суммами зачисления, но и порядком определения стоимости недвижимости.

Обобщая сказанное, можно сделать следующие выводы: практически во всех странах существует имущественный налог (налог на недвижимость), который является местным налогом и одним из самых существенных собственных источников наполнения местных бюджетов; в каждой стране сложились особые условия сбора налога на недвижимость, касающиеся налоговой базы, ставок, статуса плательщика (юридическое или физическое лицо) и системы льготирования плательщиков; при определении базы налогообложения используется рыночная налоговая, капитальная, остаточная, инвентаризационная стоимости, арендная плата налогооблагаемых объектов. Для определения стоимости объекта применяется массовая оценка с использованием стандартных процедур. Налогооблагаемая база определяется различными органами, к которым относятся фискальные органы, государственный реестр недвижимости, муниципалитеты и коммерческие организации. Льготы предоставляются как по целевому назначению объектов недвижимости (муниципальная собственность, объекты социально-культурного назначения и т. п.), так и по категориям налогоплательщиков (социально незащищенные слои и т. п.).

### 1.3. История развития имущественного налогообложения в Российской Федерации

В русском законодательстве термин недвижимого имущества впервые был упомянут в 1397г. в Псковской судной грамоте, в которой имущество было разделено на движимое(живот) и недвижимое (отчина). Сам термин был введен Петром I в указе «О порядке наследования в движимых и недвижимых имуществах» (1714г). К недвижимому имуществу тогда относились земля и дома, лавки, а также полезные ископаемые и некоторые строения.

Налоги на землю изначально занимали центральной место в налоговой

системе. В Киевской Руси единицей налогообложения являлись дым – это количество печей в хозяйстве, орудия для пахотных работ и количество пашни. База налогообложения определялась измерением земли и обложением ее по количеству. Единицей измерения являлась соха [22, с. 74].

В 12-13 веках налогом стал натуральный оброк, то есть продуктовые или денежные платежи, выплачиваемые феодально-зависимыми крестьянами в качестве ренты. Натуральный оброк мог включать различные сельскохозяйственные продукты, а также ремесленные изделия. Но довольно скоро из-за несправедливости обложения земли по ее количеству, метод был заменен на классификацию по плодородности земли. На этой основе в древней Руси различали соху доброй и соху худой (плохой) земли. Иным способом разделяли землю на десятины. Десятина – это русская единица земельной площади до введения метрической системы мер, примерно равна 1,09 гектара. Земельный налог взимался не только по качеству и количеству земли, но и исходя из того, каким социальным статусом обладал налогоплательщик. В 17 веке число налогоплательщиков расширилось в связи с изменением пососного налогообложения на подворное. Такое налогообложение являлось более простым, уровень коррупции снизился и было легче определять сумму уплачиваемого налога [15, с. 53].

Принятое в 1649 г. Соборное уложение стало официальным документом, который регулировал земельные и податные отношения, он содержал в себе правовые нормы, регулирующие сбор и уплату налогов.

Особое значение в становлении налоговой системы занимают реформы Петра I. Во времена его правления налоговое бремя существенно повысилось за счет увеличения количества и объема налогов. Во второй половине 19 века система налогообложения имущества становилась все более развитой, был издан свод указов о податях и сборах, установлен порядок их взимания. Роль земельного налога усиливалась, сумма собранных за счет данного налога средств в совокупности с остальными позволили ликвидировать дефицит бюджета.

В 19 в. законе о замене подушной подати подворным налогом закреплено значение налога с земли как «Капитал известной ценности, которая может быть обложена непосредственно по своему качеству и доходности». Значение земельного налога в формировании бюджета усиливалось в связи с тем, что:

- было большое количество налогоплательщиков (крестьян);
- изменился статус крестьян, объединение их в единое сословие, облагаемых данным видом налога;
- увеличением размера налога.

С установлением советской власти налоговая система страны была реформирована. Экономические и политические условия были сложные, население не желало платить налоги, некоторые искали пути уклонения от налогов. Результатом стало снижение поступления от налогов в бюджет страны. Все это усугубляло положение страны, государственные предприятия не финансировались, поэтому органами власти использовался метод контрибуций с капиталистических элементов. На VI съезде РСДРП, в случае прихода к власти большевиков планировалось преобразование налоговой системы. Изменения касались поимущественных и подоходных налогов, налог на прирост имущества, предметы роскоши, а также предполагалось усиление контроля за уплатой налоговых платежей, соблюдением налоговой дисциплины [16, с. 402 ].

В СССР многие результаты дореволюционного гражданского права не были использованы. Оперировали понятием «Основные фонды», которое обозначало предметы производственного и непроизводственного назначения, функционирующие на протяжении нескольких лет и не теряющих своих качеств, земля в то время не учитывалась. термин «Недвижимость» законодательно был закреплен только в 1994г.

В советское время использовался только затратный метод оценки недвижимости. В дальнейшем, в связи с переходом к рыночным отношениям недвижимость стала товаром и возникла необходимость ее оценивать. Первым этапом реформирования системы стало обязательное взыскание старых

налогов: подоходного, налога на прибыль и временного налога на прирост прибылей. Налоги должны были уплачиваться своевременно, нарушение срока уплаты предусматривало использование санкций в виде конфискации имущества. В первые месяцы после переворота не был установлен порядок взимания, с помощью которого можно было бы обеспечить взывание налогов с буржуазии, поэтому контролировалось налогообложением местным Советом

После октябрьской революции поземельный налог и налог с городского недвижимого имущества по-прежнему уплачивались. Соответствующими законами (декретами) взимание данных налогов было продлено на 1918 г. Несмотря на все меры, налоговых доходов по-прежнему не хватало на покрытие дефицита. Совнарком в конце 1917г. открыл в Государственном банке кредит для выделения средств городам и земствам на их нужды. С помощью контрибуций с капиталистических элементов было собрано большое количество средств, которых также не хватало для достаточного обеспечения государства. Проблема заключалась в том, что применение контрибуций хоть и обеспечивала на краткое время денежными средствами, но эти поступления были нерегулярными. При переходе к устойчивой налоговой системе возможно было планировать предполагаемые поступления от налогов, а также применить меры по увеличению налоговых поступлений. Но для этого необходимо было вести систематический учет имущества налогоплательщиков.

В начале 1920х годов налоги на имущество перестали играть определяющую роль, предпочтение отдавалось подоходным налогам, как самой эффективной мере пополнения бюджета государства. Также увеличить доход в бюджет пытались введением единовременного чрезвычайного революционного налога, натурального налога в виде части сельскохозяйственной продукции. Новая экономическая политика 1921г. была направлена на прямое налогообложение имущества и доходов. Такой курс был выбран в связи с попыткой ограничения накоплений населением, а также для выполнения фискальной функции. Введение промыслового налога стало первым показателем ориентирования налоговой политики в пользу подоходного и



поимущественного налогообложения.

В 1923 году был введен подоходно-поимущественный налог, который заменил общегражданский налог. Налог взимался с горожан и юридических лиц, занимающихся торгово-промышленной деятельностью.

Уровень поимущественного налогообложения по мере роста размера имущества. Использование рыночной стоимости объекта недвижимости впервые было предложено в проекте закона 2004 г. Первое чтение законопроекта прошло в июне 2004г.

Начиная с 2008г. Правительством РФ заложено направление деятельности органов власти на создание условий полноценного налогообложения объектов недвижимого имущества, в том числе и создания рационального механизма оценки данных объектов.

Таким образом, налоги, взимаемые с отдельных видов имущества, разнообразны во всех странах. Они относятся обычно к компетенции органов местного самоуправления, при том, что общий порядок их взимания регламентируется на федеральном уровне. В России удельный вес их в доходах местных бюджетах пока невелик – 1%, несмотря на активное инвестирование гражданами денежных средств в имущество. Зачастую затраты на сбор налогов на владение имуществом превышают доходы. Поэтому реформирование налогов на владение имуществом с физических лиц связано не только с регулируемыми процессами (дифференциация базы обложения), но и с доходами бюджета (повышения уровня налогообложения).

## ГЛАВА 2. СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НЕДВИЖИМОГО ИМУЩЕСТВА ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ И ТЕНДЕНЦИИ ЕЕ РАЗВИТИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

### 2.1 Анализ и оценка современного состояния системы налогообложения недвижимого имущества физических лиц

Налоговая тематика постоянно находится в центре внимания правительства страны, поскольку имеет первостепенное значение как для формирования бюджетов всех уровней, так и для развития экономики страны. Предпринятые в течение последних десяти лет преобразования позволили создать налоговую систему, адекватную состоянию российской экономики, и в целом отвечающую таким фундаментальным принципам, как стабильность, предсказуемость, эффективность, а так же сбалансированность. Разумеется, налоговая реформа еще не завершена, и некоторые острые проблемы еще предстоит решать.

Перед страной стоят грандиозные задачи по реализации приоритетных национальных проектов. При решении этих масштабных и сложных задач вряд ли можно обойтись без определенных изменений в налоговой сфере.

Данные изменения должны касаться совершенствования как отдельных налогов, так и налогового администрирования. При этом МИНФИН России исходит из того, что налоговая и бюджетная системы страны должны быть сбалансированы, а налоговая нагрузка по сравнению с имеющейся, как минимум, не должна повышаться.

Общий уровень фискальной нагрузки в Российской Федерации в ближайшей перспективе останется стабильным на уровне 38-39 % ВВП, говорится в опубликованном Минэкономразвития прогнозе на 2013-2015 годы,

которые был одобрен правительством Российской Федерации. Минэконом развития отмечает, что налоговая нагрузка на экономику (общий уровень доходов бюджетной системы) уже существенно повысилась в 2011 году, в основном за счет повышения страховых выплат, до 36,5 % ВВП с 31,6 % 2010 году, а в 2014 году 35,9 % ВВП [9].

Главные новации последних лет были направлены на поддержку инновационного развития экономики, создание дополнительных стимулов для вложений в развитие человеческого капитала и таким образом полностью отвечали требованиям актуализации осуществляемой в стране налоговой политики.

Порядок налогообложения, начиная с 1 января 2015 года, устанавливается для физических лиц не Законом №2003-1, а отдельной главой 32 Налогового кодекса РФ [3, с. 423].

Включительно до 31 декабря 2014 года налог на недвижимость платили те физические лица, которые были непосредственными собственниками имущества, которое могло являться объектом налогообложения (согласно с Законом №2003-1). Но с 1 января 2015 года налог должны уплачивать те лица, у которых имеется право собственности на недвижимое имущество, которое, согласно с главой 32 НК, рассматривается как объект налогообложения. Тем самым можно сделать вывод, что законодатель сознательно расширил сферу действия закона — так, теперь не только те физические лица, которые являются непосредственными собственниками, обязаны уплачивать налог, но и те, на чье имущество распространяется правовой режим собственности.

Для большинства физических лиц данное изменение не внесло кардинальных изменений, однако для тех, кто занимается операциями с недвижимостью, наверняка придется столкнуться на практике с многочисленными проблемными вопросами.

До вступления в силу 32 главы НК (до 1 января 2015 года), недвижимость подразумевала под собой следующие объекты: квартира, комната, жилой дом, доля общего права собственности на имущество, гараж, иное помещение либо

сооружение. С 1 января 2015 года, согласно со ст.401 Налогового Кодекса, недвижимость — это следующие объекты, располагающиеся в пределах муниципальных образований: жилой дом или помещение (комната, квартира), одно машино-место или гараж, недвижимый комплекс и объекты незавершенного строительства, а также иные здания, сооружения или помещения[3, с. 430].

Налог на недвижимость распространяется и на земельные участки, которые предоставляются для ведения подсобного или дачного хозяйства, садоводства или огородничества. Имуществом, которое не подлежит налогообложению физических лиц, признается имущество, находящееся в составе общего имущества многоквартирных домов.

Налог на недвижимость для физических лиц, начиная с 1 января 2015 года устанавливается по следующим правилам.

Налог на недвижимость устанавливается нормативными актами, выпускаемыми представительными органами муниципальных образований с учетом особенностей определения размера налоговой базы для физических лиц (согласно п.5 ст. 406 НК РФ).

В тех случаях когда для расчета налога для физических лиц будет браться кадастровая стоимость устанавливаются следующие размеры :

0,1 % - стандартная ставка налога, которая предусматривается для всех категорий физических лиц

Налог на недвижимость со ставкой 2 % устанавливается согласно ст. 378.2 НК РФ, а так же в тех случаях, когда кадастровая стоимость объекта обложения более 300 млн. рублей.

Так же используется ставка в 0,5 % в тех случаях, когда налог на недвижимость не определен нормативно-правовыми актами.

В случае если для расчета налога на недвижимость будет использоваться инвентаризационная стоимость, будет использоваться произведение последнего на коэффициент-дефлятор. Таким образом из полученного произведения будет определяться, какой налог должны платить владельцы

недвижимости. При инвентаризационной стоимости объекта до 300 тыс. рублей будет устанавливаться ставка 0,1 % от 300 до 500 тысяч - от 0,1 до 0,3 %, а при стоимости 500 тысяч рублей - налог составляет от 0,3 до 2 % включительно. Также допускается использование дифференцированных налоговых ставок на недвижимость, в зависимости от таких параметров, как месторасположение объекта, его вида и разновидностей территориальных зон, в которых данный объект располагается [3, с. 430].

Необходимо отметить, что закон предусматривает наличие льгот на налог на недвижимость. Так, существуют сниженные налоговые ставки для следующих категорий лиц :

- полные кавалеры Ордена Славы, Герои ССР и России;
  - инвалиды детства, а так же лица с инвалидностью первой и второй группы;
  - участники ВОВ, в том числе такие, что находились в партизанских формированиях или в составе действующей армии;
  - вольнонаемные лица, которые находились в составе службы безопасности, органов внутренних дел и армии, а также те, которые участвовали в защите городов во время ВОВ;
  - лица, которые подвергались радиационному воздействию в процессе ядерных испытаний на Семипалатинском полигоне;
  - лица, которые принимали участие в ликвидации всевозможных ядерных аварий и катастроф;
  - семьи военнослужащих, которые потеряли своего кормильца;
- Налог на недвижимость для пенсионеров также имеет льготы — все лица, которые получают пенсию или достигли возраста 55 и 60 лет (женщины и мужчины) имеют право на пониженную льготную ставку.
- лица, которые принимали участие в интернациональных конфликтах (в частности, воины Афганистана) в разных странах мира;
  - другие лица, согласно с требованиями раздела 32 НК РФ.

Размер льготы для недвижимости физических лиц из вышеперечисленных категорий составляет размер уплачиваемого налога с их недвижимости. Таким образом, если до 1 января 2015 года формулировка закона предусматривала наличие фразы «полностью освобождаются», то на сегодняшний день формулировка имеет вышеназванный вид. Тем не менее, факт остается прежним - вышеперечисленные категории лиц не платят налог на недвижимость.

Формула для исчисления налога на недвижимость физических лиц представлена в пункте 8 статьи 408 НК РФ:

$$H = (H1 - H2) \times K + H2, \quad (2.1)$$

где, H — сумма пошлины для уплаты,

H1 — сумма пошлины, рассчитанная согласно кадастровой стоимости объекта,

H2 — сумма пошлины, рассчитанная по инвентаризационной стоимости за последний период (ст. 404 НК РФ), или величина пошлины на имущество, рассчитанная за прошлые 12 месяцев по Закону 2003-1, приходящаяся на объект налогообложения.

С целью уменьшения социальной напряженности законодателем предусмотрены временные повышающие коэффициенты. Они будут действительны в переходный период 48 месяцев. Здесь K — коэффициент, который разнится в зависимости от расчетного периода:

Таблица 2.1

#### Временные повышающие коэффициенты

Коэффициент	Период, г.
0,2	2015
0,4	2016
0,6	2017
0,8	2018

При определении нового налога на недвижимость за 2019 коэффициент применяться не будет. Переходный период не применим к административно-деловым, торговым центрам, нежилым помещениям, где размещены торговые павильоны, офисы, объекты бытового обслуживания, общественного питания. Согласно пункту 7 статьи 378.2 НК РФ расчет ведется на базе кадастрового показателя.

Исчисленный, на основе полученного от налогового органа уведомления, новый налог на недвижимость подлежит уплате не ранее, чем 1 декабря следующего за окончившимся периодом налогообложения года.

Можно сделать следующий вывод: государство предусматривает гибкую налоговую систему для разных категорий недвижимости и лиц — в зависимости от различных параметров (будь то цена объекта, его расположение, владелец и т.д.), ставки могут быть разнообразными. Изменения 2015 года не носят существенный характер для обычных граждан, поэтому они, в большей мере, могут не беспокоиться про какие-либо негативные изменения.

## 2.2. Роль налогов на имущество в доходах местных бюджетов

Федеративное устройство России предусматривает самостоятельность и относительную экономическую независимость субъектов Федерации, а также органов местного самоуправления (муниципальных районов, городских и сельских поселений и т.п.), что предполагает делегирование полномочий и обязанностей с федерального на региональный и местный уровень. При этом одновременно с формированием собственных доходных источников должна осуществляться и децентрализация доходных источников или финансовых ресурсов.

Местный бюджет выступает важным инструментом регулирования и стимулирования экономических отношений, а также повышения эффективности производства. Важное значение при этом имеет социальная направленность бюджетных средств. Каждое муниципальное образование имеет собственный бюджет (местный бюджет). Бюджет муниципального района и свод бюджетов поселений, входящих в состав муниципального района, составляют консолидированный бюджет муниципального района. В качестве составной части бюджетов поселений могут быть предусмотрены сметы доходов и расходов отдельных населенных пунктов, не являющихся поселениями. Порядок разработки, утверждения и исполнения указанных смет определяется органами местного самоуправления соответствующих поселений самостоятельно.

В местных бюджетах отдельно предусматриваются доходы, направляемые на осуществление полномочий органов местного самоуправления по решению вопросов местного значения, и субвенции, предоставленные для обеспечения осуществления органами местного самоуправления отдельных государственных полномочий, переданных им федеральными законами и законами субъектов РФ, а также осуществляемые за счет указанных доходов и субвенций соответствующие расходы местных бюджетов.

К собственным доходам местных бюджетов относятся:

- средства самообложения граждан;
- доходы от местных налогов и сборов;
- доходы от региональных налогов и сборов;
- доходы от федеральных налогов и сборов;
- безвозмездные перечисления из бюджетов других уровней, включая дотации на выравнивание бюджетной обеспеченности муниципальных образований;
- доходы от имущества, находящегося в муниципальной собственности;



-часть прибыли муниципальных предприятий, остающейся после уплаты налогов и сборов и осуществления иных обязательных платежей, в размерах, устанавливаемых нормативными правовыми актами представительных органов муниципального образования, и часть доходов от оказания органами местного самоуправления и муниципальными учреждениями платных услуг, остающаяся после уплаты налогов и сборов;

-штрафы, установление которых в соответствии с федеральным законом отнесено к компетенции органов местного самоуправления;

-добровольные пожертвования;

-иные поступления в соответствии с федеральными законами, законами субъектов РФ и решениями органов местного самоуправления.

Налог на имущество физических лиц, также как и земельный налог является местным налогом, он поступает в бюджеты муниципальных образований.

Рассмотрим земельный налог.

Плательщиками налога являются организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или пожизненного наследуемого владения. Объектом налогообложения являются земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования, на территории которого введен налог. Налоговый период по налогу определен как календарный год. Отчетными периодами для налогоплательщиков — организаций и физических лиц, являющихся индивидуальными предпринимателями, признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Налоговая ставка составляет 0,3 % в отношении земельных участков:

- отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в поселениях и используемых для сельскохозяйственного производства;

- занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса (за исключением доли в праве на земельный участок, приходящейся на объект, не относящийся к жилищному фонду и к объектам

- инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса) или предоставленных для жилищного строительства;

- предоставленных для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства.

Налог на имущество физических лиц является местным налогом, зачисляется в местный бюджет по месту нахождения объекта налогообложения. Порядок налогообложения имущества физических лиц установлен гл.32 Налогового кодекса Российской Федерации (с 1 января 2015 года). Плательщиками налога на имущество физических лиц признаются физические лица — собственники имущества, признаваемого объектом налогообложения.

Объектами налогообложения признаются жилые дома, квартиры, дачи, гаражи и иные строения, помещения и сооружения, а также доли в праве общей собственности на указанные виды имущества. Ставки налога на строения, помещения и сооружения устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в зависимости от суммарной инвентаризационной стоимости. Представительные органы местного самоуправления могут определять дифференциацию ставок в установленных пределах в зависимости от суммарной инвентаризационной стоимости, типа использования и по иным критериям. Ставки налога устанавливаются в следующих пределах:

Зачисляется налог в местный бюджет по месту нахождения (регистрации) объекта налогообложения. Ставки налога устанавливаются в следующих пределах:

Таблица 2.2

## Ставки земельного налога

Стоимость имущества, тыс. руб.	Ставка налога, %
До 300	До 0,1
От 300 до 500	Свыше 0,1 до 0,3
Свыше 500	Свыше 0,3 до 2,0

Зачисляется налог в местный бюджет по месту нахождения (регистрации) объекта налогообложения. В качестве примера формирования местного бюджета рассмотрим бюджет города Белгорода на 2015 и 2016-2017 год [11]. Соответственно решению №900 от 9 декабря 2014 «О бюджете муниципального образования «Город Белгород» на 2015 год и плановый период 2016-2017 годов» (ПРИЛОЖЕНИЕ 1) бюджет города Белгорода составит:

Таблица 2.3

## Доходы бюджета города Белгорода

Год	Фактический общий объем доходов бюджета (тыс.р.)
2015	7887761
2016	8083572
2017	8343927

В таблице 2.4. проведен анализ пополнения бюджетов за счет местных налогов ( на примере г. Белгорода) в 2015-2017 гг.

Доходы от местных налогов в 2015 году составил 332205 тыс. рублей, что составляет примерно (4,2%) части общей суммы доходов бюджета. Касаемо 2016 и 2017 годов также можно видеть, что местные налоги играют значительную роль в формировании местного бюджета, а именно в 2016 году

доходы от местных налогов составили 376396 тыс.р.- 4,7% от общей суммы доходов, а в 2017 году -519324 тыс.р.- 6,2 % .

Таблица 2.4

Анализ пополнения бюджетов за счет местных налогов ( на примере г. Белгорода)  
2015-2017 гг.

Вид налога	Годы			Темп роста		
	2015	2016	2017	2016 к 2015	2017 к 2016	2017 к 2015
	Тыс.р.	Тыс.р.	Тыс.р.	%	%	%
1	2	3	4	5	6	7
Налог на имущество	142212	188579	273679	132	145	192
Земельный налог	189993	187817	245645	98,8	130	129,3
Итого	332205	376396	519324	113,3	137,9	156,3
Фактический объем доходов бюджета	7887761	8083572	8343927	102,5	103,2	105,8

Общий объем доходов за счет местных налогов вырос на 56 % за 3 года, а именно доход от налога на имущество физических лиц вырос на 92 % за 3 года, земельный налог на 29,3 % .

Таблица 2.5

Количество налогоплательщиков по Белгородской области  
за период 2015-2017 гг.

	Годы			Темп роста		
	2015	2016	2017	2016 к 2015	2017 к 2016	2017 к 2015
	Тыс.р.	Тыс.р.	Тыс.р.	%	%	%
1	2	3	4	5	6	7
Количество налогоплательщиков, учтенных в базе данных налоговых органов	810829	853080	860847	105	100,9	106,1
Количество налогоплательщиков которым налог исчислен	456824	458202	470806	100,3	100,5	103

По данным таблицы 2.5. можно сделать вывод о том, что количество налогоплательщиков учтенных в базе данных налоговых органов увеличилось на 6 % за 3 года, а количество налогоплательщиков которым налог исчислен на 3 %. Исходя из вышеперечисленных данных, можно сделать вывод что бюджеты муниципальных образований являются составной частью финансовой системы Российской Федерации. Роль этих бюджетов социально-экономическом развитии муниципальных образований возрастает в связи с расширением прав местных органов власти в соответствии с законом РФ « О местном самоуправлении». Поэтому, перед каждым муниципальным образованием встает проблема увеличения налоговой базы по местным налогам – как источник их пополнения.

### 2.3. Анализ реформы налогообложения недвижимого имущества физических лиц

Реформа налогообложения имущества физических лиц - одно из самых затянувшихся во времени мероприятий совершенствования современной

налоговой системы Российской Федерации. Экспериментальная апробация преобразования налога на имущество в налог на недвижимость начала проводится почти двадцать лет назад.

С 1997 по 2006 гг. В Великом Новгороде и Твери был организован эксперимент по налогообложению недвижимости, в рамках которого действовал единый налог на недвижимость, заменявший три налога: на имущество организации, на имущество физических лиц, земельный налог. Общероссийская замена налога на имущество физических лиц (далее НИФЛ) налогом на недвижимость, начиная с 2004 ,активно обсуждалась представителями органов власти и общественностью в связи с внесением соответствующего законопроекта в Государственную Думу Российской Федерации. Однако данный документ ,да и сама реформа, были отложены на целых 10 лет. Лишь осенью 2014 г. Возобновилась законотворческая работа в данном направлении, и с 2015 г.

На всей территории Российской Федерации начал действовать обновленный НИФЛ, впервые получивший закрепление в отдельной главе НК РФ. Обращает на себя внимание то обстоятельство, что толчком для активизации работы по реформированию налогообложения недвижимости в России, как и во многих других странах, стал финансовый кризис. Именно он обусловил аналогичные реформы в Канаде, Греции, Италии, Великобритании, Ирландии и Армении. По мнению экспертов Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) налог на недвижимость – хороший вариант увеличения доходов бюджетов, смягчающий дифференциацию доходов населения. Необходимость реформирования налогообложения имущества физических лиц в России была predeterminedена незначительной фискальной ролью данного налога. На протяжении последнего десятка лет доля НИФЛ в налоговых доходах консолидированного бюджета РФ не превышала 0,22 % (рис. 2.1) [2, с. 200].

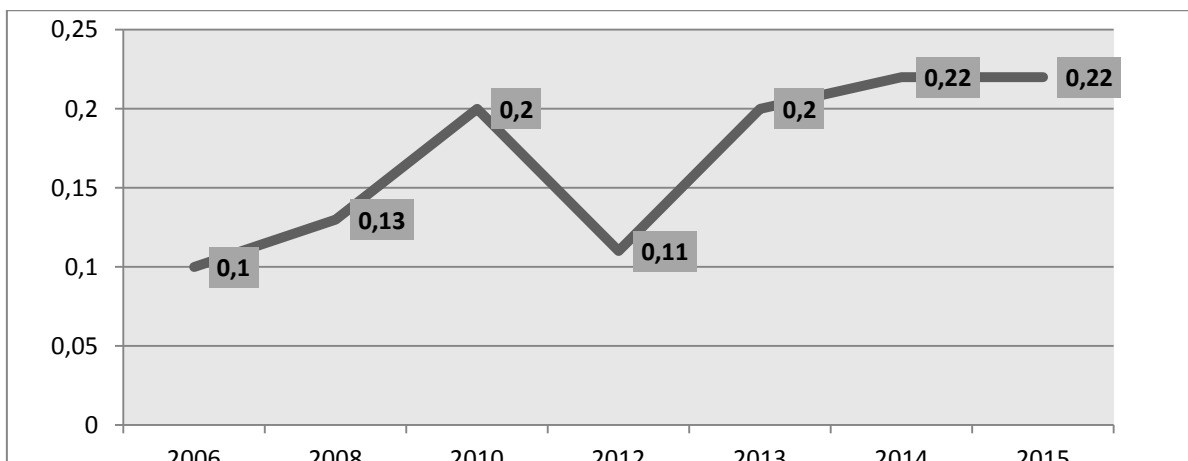


Рис.2.1. Доля НИФЛ в налоговых поступлениях консолидированного бюджета Российской Федерации, %

Для сравнения, в других странах доля аналогичного налога составляет от 1 до 3 % от налоговых поступлений в бюджеты всех уровней. Например, во Франции- 2,17% ; в Дании -1,85% Нидерландах и Италии-1,8% ; Германии- 1,06 % ; Швеции – 0,89 % ; Великобритании – 10 % государственного бюджета, США – 9% ; Канаде – 8 %.

С появлением в НК РФ главы 32 «Налог на имущество физических лиц» вновь оживилась полемика среди представителей научной общественности и средств массовой информации. В большом количестве публикаций, специальных репортажей, посвященных налогу на имущество физических лиц, подробно отражена вся суть проводимой реформы, ее последствий и для граждан, и для бюджетов муниципальных образований.

Заявленная государством цель проводимой реформы налогообложения- не увеличение налогового бремени на население, а переход к более справедливому налогообложению за счет мер социальной защиты населения. Уместно отметить, что идеи социальной справедливости , задачи снижения уровня разрыва между бедными и богатыми через налогообложение роскоши и сверхдоходов являются основой построения современных налоговых систем многих стран.

Основные ожидания у общества и власти от налоговых преобразований в ближайшее время связаны с тремя основными результатами :

- 1) значительным увеличением налоговых доходов местных бюджетов;
- 2) ростом налоговой нагрузки на граждан - собственников недвижимого имущества ;
- 3) переходом к более справедливому налогообложению за счет переноса тяжести налогообложения на владельцев дорогостоящей недвижимости.

В данной работе дается оценка реалистичности подобных ожиданий, с оговоркой, что первые поступления от уплаты НИФЛ в обновленном формате начались только в 2016 г. И только в тех субъектах , которые завершили кадастровую оценку объектов недвижимости и перешли на новый порядок определения налоговой базы. Исследованию подвергнуты эффекты влияния законодательных изменений элементов структуры НИФЛ на первые результаты реформы.

Согласно статье 400 НК РФ налогоплательщиками признаются физические лица, обладающие правом собственности на имущество, признаваемое объектом налогообложения. Данные предоставленные на рис. 2.2 ,показывают, что в Российской Федерации до 2010 г. Наблюдался стабильный рост количества плательщиков НИФЛ , поставленных на учет в налоговых органах.



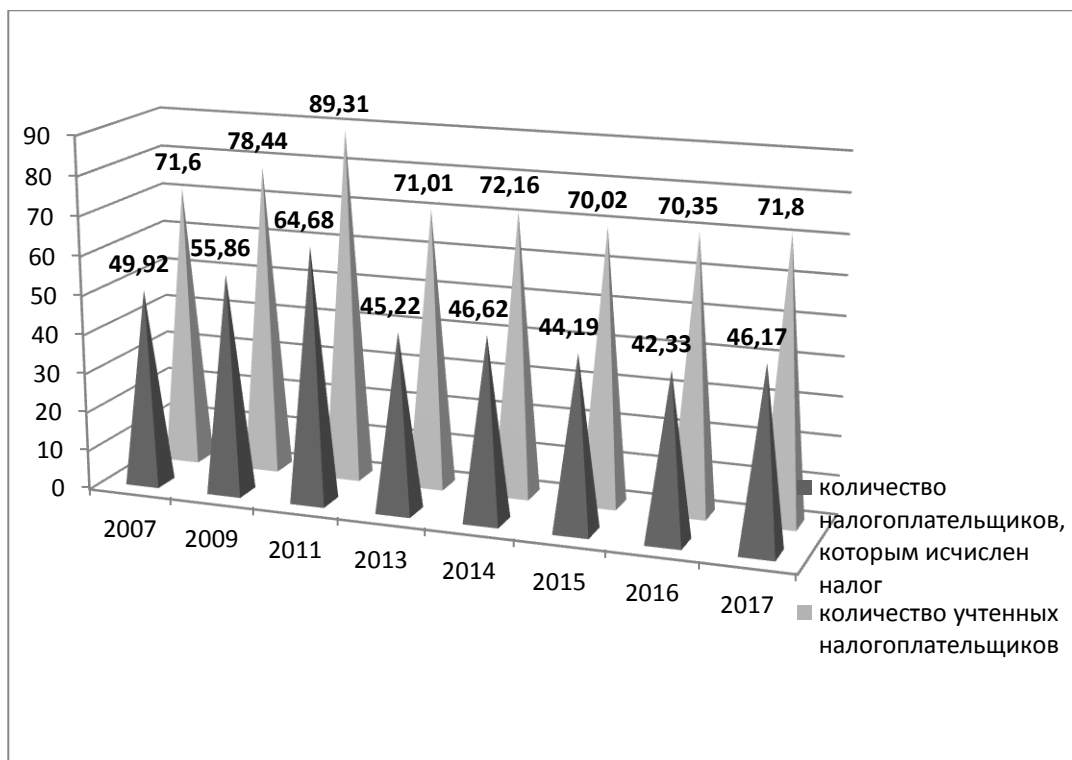


Рис.2.2. Количество налогоплательщиков НДФЛ( по данным статистической отчетности ФНС России (форма 5-МН),млн.руб.

Пиковое значение – свыше 89 млн. налогоплательщиков в 2010 г- обусловлено изменениями в законе РФ от 9 декабря 1991 г. № 203-1 «О налогах на имущество физических лиц», в части объектов обложения, находящихся в долевой собственности. За последние 5 лет ситуация значительно стабилизировалась, количество плательщиков НДФЛ, состоящих на учете, варьируется в районе 70 млн. человек [3].

С фискальной точки зрения более важными представляются другие данные – количество лиц, которым исчислен НДФЛ для уплаты. В этой части картина выглядит неутешительно: после 2010 г. Наблюдается ежегодное уменьшение «реальных» плательщиков налога. К 2017 г. Их количество уменьшилось почти на треть (рис.2.2) и составило 46 178 328 человек [11].

При этом их доля, ежегодно снижающаяся, начиная с 2013 г., в 2016 г. Достигла минимального значения в 60,2 % (рис.2.3). Незначительный рост

данного показателя по итогам 2017 г. Позволяет надеяться, что позитивные изменения доли реальных налогоплательщиков будут сохраняться.

Таблица 2.6

Количество налогоплательщиков НИФЛ и количество облагаемых объектов, а так же количество лиц, пользующихся освобождениями  
2015-2017 гг.

	Годы			Изменение (темп роста)		
	2015	2016	2017	2016 К 2015	2017 К 2016	2017 К 2015
	Млн.р.	Млн.р.	Млн.р.	%	%	%
1	2	3	4	5	6	7
Количество налогоплательщиков, которым налог исчислен	44,19	42,33	46,17	95,8	109	104,4
Количество учтенных налогоплательщиков	70,02	70,35	71,80	100,4	102	102,5
Количество льготников и освобожденных от уплаты	25,9	22,6	22,9	87,26	101,3	88,4
Количество объектов, по которым налог исчислен	35,62	36,29	38,96	101,8	107,35	109,4

Незначительное воздействие на уменьшение доли реальных налогоплательщиков оказывают лица, освобожденные от уплаты НИФЛ в связи с применением специальных налоговых режимов. Несмотря на то что эта категория физических лиц составляет лишь около 0,1% т от всех налогоплательщиков НИФЛ, в последние четыре года наблюдается значительное увеличение их количества (рис.2.5), что для бюджетов фактически означает увеличение сумм, не поступивших в качестве дохода (рис.2.4).

Всего за четыре года суммы налога ,не поступившие в бюджеты в качестве дохода от физических лиц, применяющих специальные налоговые

режимы (СНР), увеличились более чем в три раза, и достигли в 2016 г. Значения в 3 млрд 157 млн рублей. Такой стремительный рост во многом обусловлен ежегодным увеличением количества освобожденных от уплаты налога лиц, что привело к возрастанию их доли в общем объеме лиц, которым налог не исчисляется (рис.2.5)

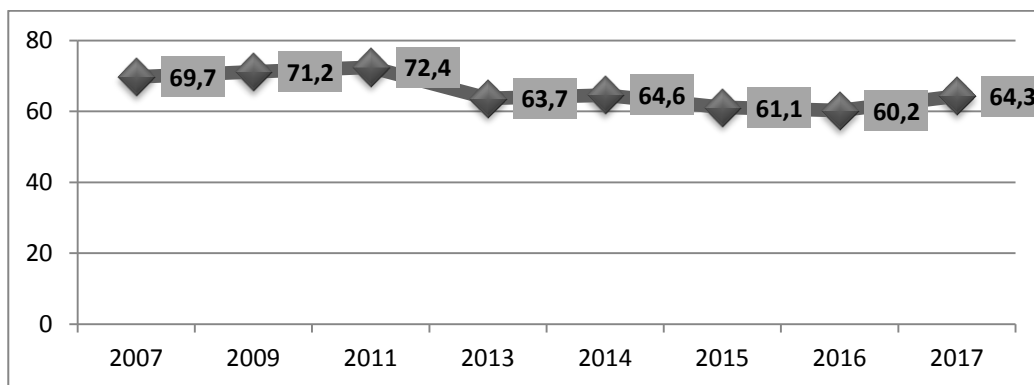


Рис.2.3. Доля налогоплательщиков, которым исчислен налог, %(По данным статистической отчетности ФНС России( форма 5- МН))

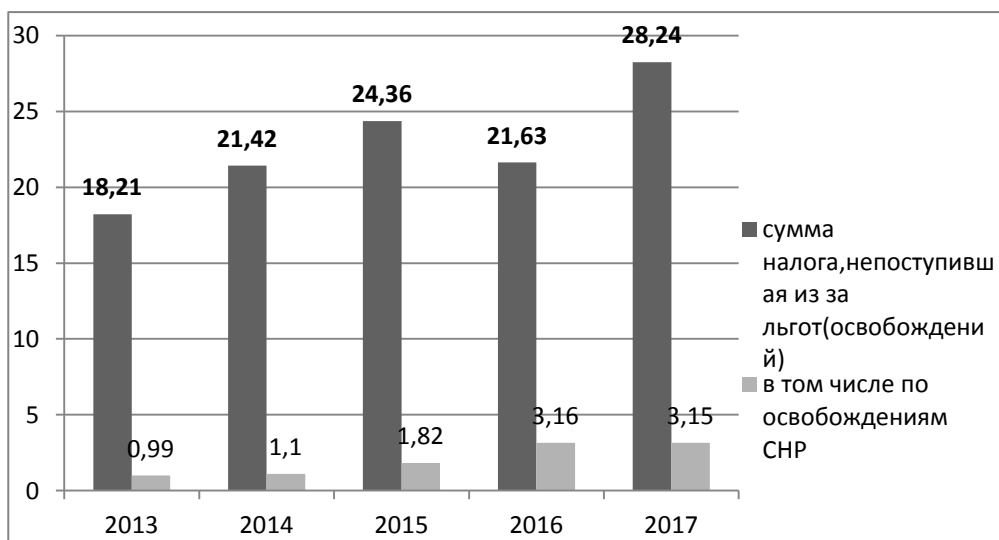


Рис.2.4. Суммы налога , не поступившие в качестве дохода из- за льгот и освобождений ( по данным статистической отчетности ФНС России ( форма 5- МН))

Из предоставленных данных видно, что в 2015 г. Количество «режимников» выросло более чем в два раза, их доля увеличилась соответственно в два раза. Такой небывалый интерес индивидуальных предпринимателей к специальным налоговым режимам, на мой взгляд, во многом обусловлен именно вступлением в силу главы 32 НК РФ о налоге на имущество физических лиц в обновленном варианте, увеличивающем налоговую нагрузку на собственников имущества. Обратите внимание, что снижение доли «реальных» налогоплательщиков в 2015 г. И незначительное ее увеличение в 2016 г.

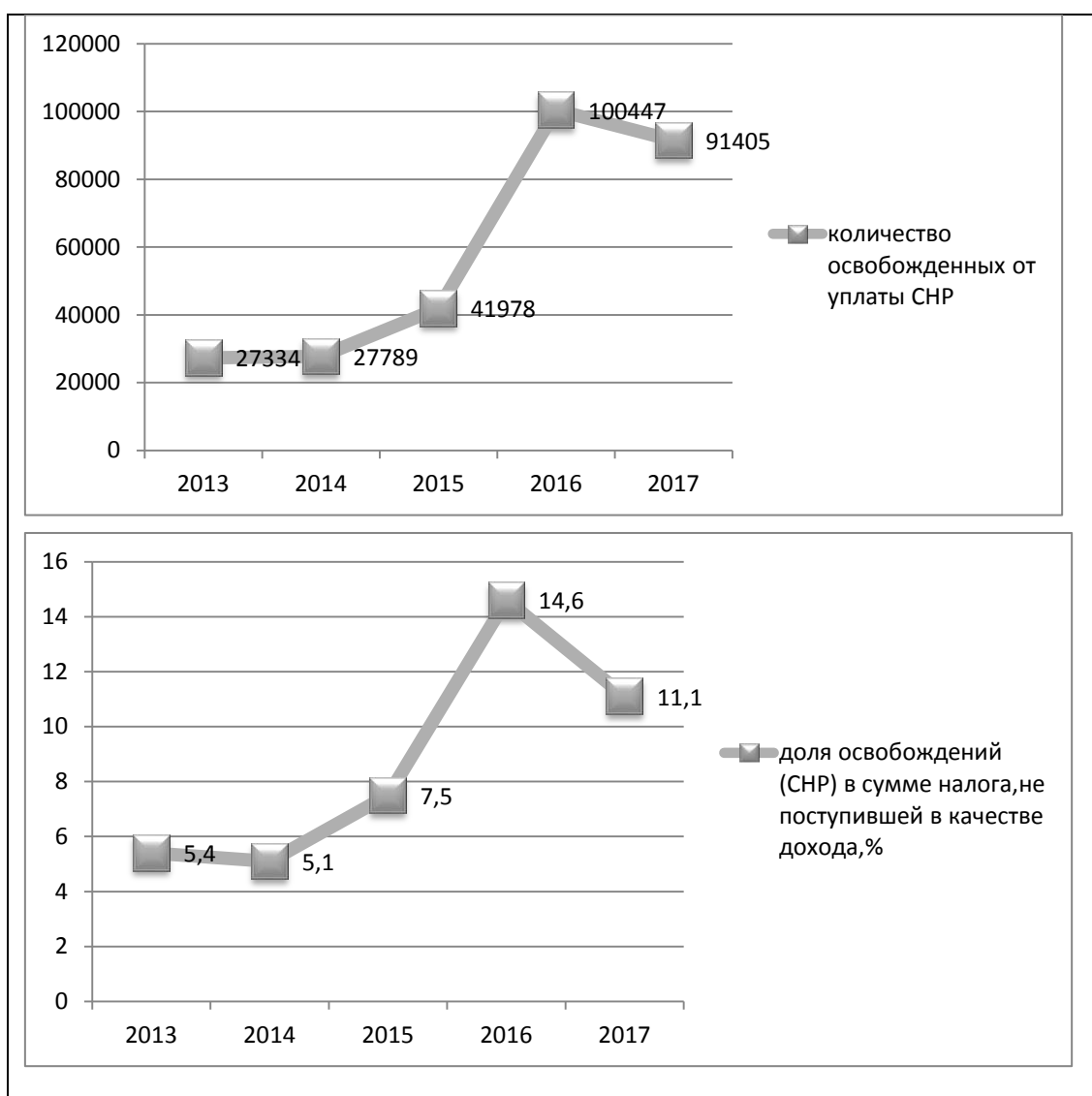


Рис.2.5. Количество лиц, освобожденных от уплаты НИФЛ в связи с применением СНР и доля недополученного налога( по данным статистической отчетности ФНС России 2012-2016(Форма 5-МН))

Происходит на фоне стабильного трехлетнего роста количества облагаемых объектов недвижимого имущества и уменьшения общего количества лиц, пользующихся льготами и освобожденных от уплаты НИФЛ в связи с применением СНР в последние два года (рис.2.6). Казалось бы, для наполняемости местных бюджетов стабильное снижение доли «реальных» налогоплательщиков должно иметь только негативные последствия. Однако этого не происходит, динамика поступлений НИФЛ в бюджеты ежегодно демонстрирует уверенный рост (рис.2.7), что вызвано увеличением налоговой базы по налогу.

С 2015 г. Система облагаемых НИФЛ объектов недвижимости не претерпела радикальных изменений по сравнению с предыдущей версией налога. Как и ранее, объектом обложения признаются жилой дом, квартира, комната, гараж, иные строения, помещения и сооружения. Из перечня облагаемого имущества исключили имущество, входящее в состав общего имущества многоквартирного дома. Изменены правила налогообложения дач и долей в праве общей собственности на облагаемое имущество

Дополнительно появились три новых объекта обложения: машино-место, единый недвижимый комплекс (ЕНК), объект незавершенного строительства. Законодательные изменения объектов обложения с 2015 г., проведенные мероприятия по выявлению неучтенных объектов в целом оказали существенное влияние на количество объектов недвижимости, отраженных в базах данных налоговых органов (рис.2.8). Только за 2015 и 2016 гг.(первые два года реформы) указанное значение увеличилось на 10568154 единицы или на 16 %.

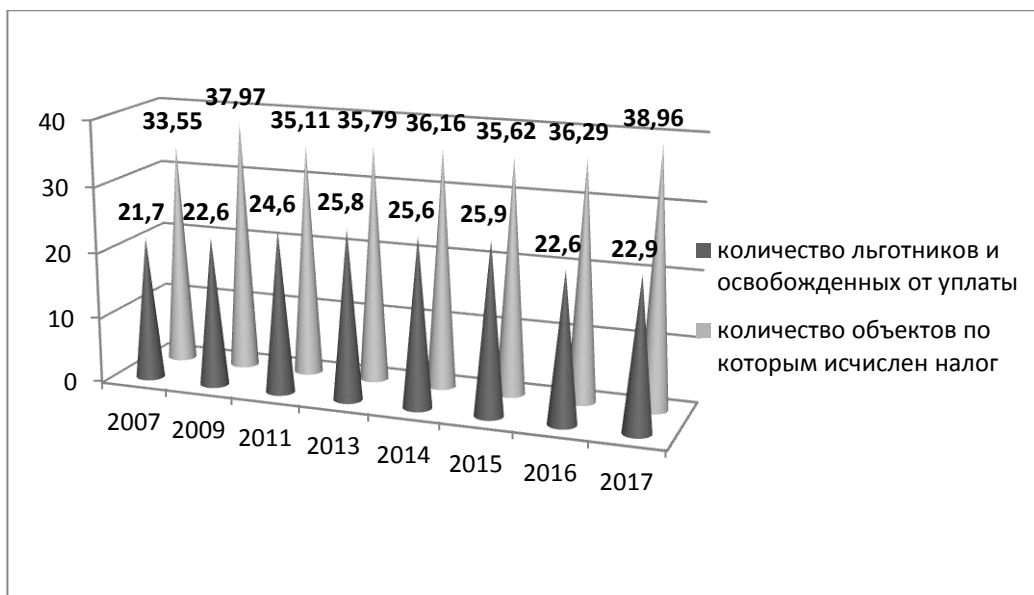


Рис.2.6. Количество облагаемых объектов и количество лиц, пользующихся льготами и освобождениями ( по данным статистической отчетности ФНС России (Форма 5-МН)), млн.рублей

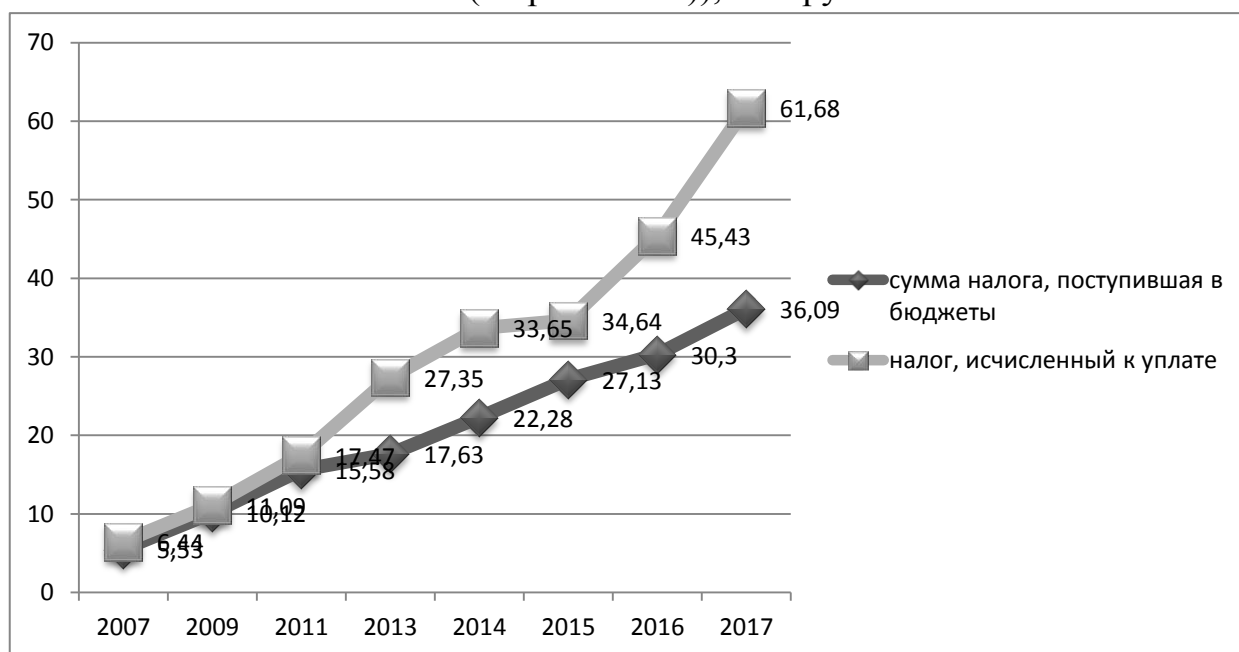


Рис.2.7 Суммы НИФЛ, исчисленные и уплаченные ( по данным статистической отчетности ФНС России (Формы 1-МН,5-МН)),млрд.рублей

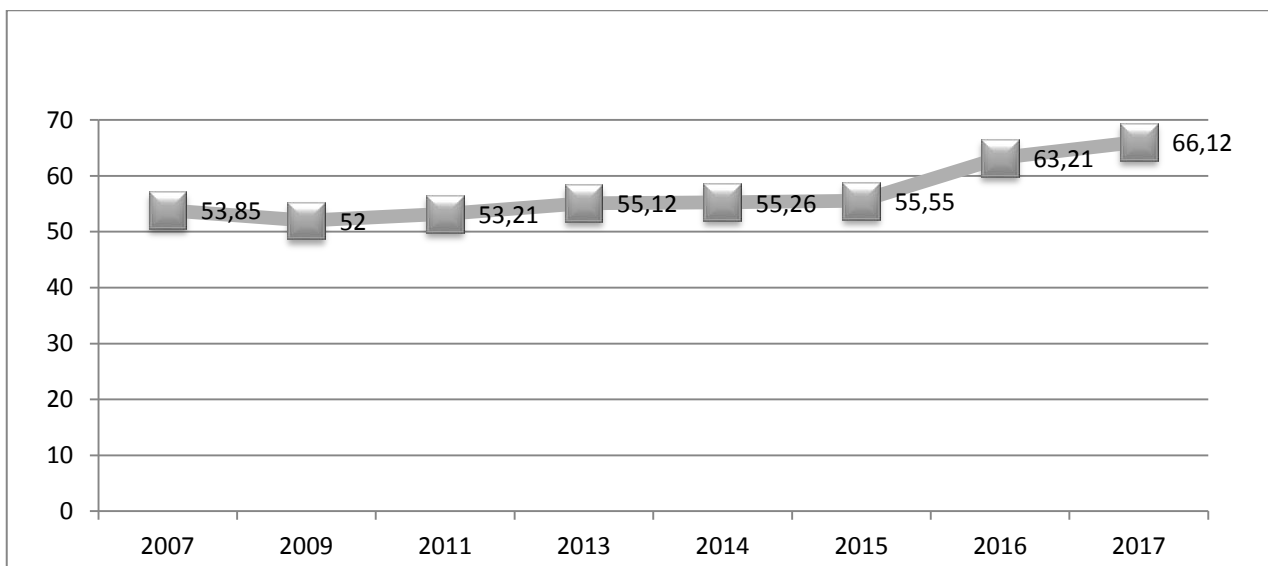


Рис.2.8 Количество объектов, учтенных в базах данных налоговых органов ( по данным статистической отчетности ФНС России (Форма 5-МН))

По данным за 2017 г. Массовыми по количеству и самыми доходными для местных бюджетов являются две категории облагаемых объектов : 1) квартиры, комнаты 2) жилые дома. В совокупности их доля среди всех объектов обложения составляет 89,15 % (табл.2.6) , а совокупная доля исчисленного по ним НИФЛ – 69,86 % (табл.2.7)

Рассмотрим эффект влияния происшедших изменений на ожидаемые результаты реформирования.

1. Перевод дачных домиков в категорию жилых домов. Дачи, под которыми ранее понимались «дачные домики», приравнены законом к категории жилых домов ( согласно п. 2 ст. 401 НК РФ к таковым относятся дома и жилые строения, расположенные на участках, предоставленных для ведения личного подсобного, дачного хозяйства, огородничества, садоводства, индивидуального жилищного строительства) .

Кроме того, Федеральным законом от 30 ноября 2016 г. №401-ФЗ, дома нежилого назначения, расположенные на садовых или дачных участках, в целях расчета налога на имущество физических лиц приравнены к жилым домам. Это позитивное для налогоплательщиков изменение позволит собственникам применить к таким объектам налоговый вычет для жилых

домов, пониженную налоговую ставку, освободить льготников от уплаты НИФЛ по одному из домов. Названному закону придана обратная сила, нововведение распространяется на расчет НИФЛ за 2015 г.

Таблица 2.7

Доли облагаемых объектов в 2017 г. (по данным статистической отчетности ФНС России (форма 5-МН)),%

Иные строения, помещения, сооружения	4,81
Деловые, торговые деловые центры, комплексы	0,28
Хозяйственные строения до 50 м кв.	3,43
Гаражи, машино-места	4,99
«Недострой»	0,18
Квартиры, комнаты	71,74
Жилые дома	17,41

Можно предположить, что анализируемые реформы должны повлечь увеличение количества учтенных жилых домов и их доли среди других объектов недвижимости. К сожалению, в статистической отчетности ФНС России учет объект по категориям появился только с 2016 г.

И динамику изменения этого облагаемого объекта в связи с нововведением проследить невозможно. Так же, сравнение данных за 2016 и 2017 гг. позволило обнаружить обратный эффект: количество облагаемых жилых домов снизилось на 2 % (с 6922562 до 6781611).

Таблица 2.8

Данные по облагаемым объектам за 2016 и 2017 гг. (по данным статистической отчетности ФНС России (форма 5-МН))

	Сумма исчисленного налога в 2017 г. (млн)	Доля, %	Сумма исчисленного налога в 2016 г. (млн)	Доля, %
Жилые дома	8886,86	14,41	7877,60	17,34
Квартиры, комнаты	34202,40	55,45	24363,66	53,63
«Недострой»	674,75	1,09	164,63	0,36



Продолжение таблицы 2.8

Гаражи, машино-места	665,12	1,08	557,33	1,23
Хозяйственные строения до 50 м2	36,92	0,11	26,42	0,06
Деловые, торговые центры (комплексы),	6839,17	11,09	3286,47	7,23
Иные строения, помещения, сооружения	10373,18	16,82	9150,55	20,14
ЕНК	0,37	0	0	0

2. Трансформация самостоятельного объекта обложения-доли в праве общей собственности на облагаемое имущество – в особенность исчисления НИФЛ в отношении недвижимого имущества, находящегося в общей долевой или общей совместной собственности ( п.3 ст. 408 НК РФ) Иными словами, если, например, ранее квартира находилась в общей долевой собственности трех собственников, то каждая доля была самостоятельно учитываемым объектом обложения. С 2015 г. В условиях того же примера ситуация выглядит иначе : один объект обложения, три налогоплательщика, каждый из которых уплачивает НИФЛ с налоговой базы пропорционально своей доле. Анализируемое изменение ( рис 2.8) не смогло привести к сокращению общего количества учтенных объектов.

3. Машино-место – новый объект обложения. До недавнего времени ввиду отсутствия данного понятия в гражданском законодательстве НИФЛ в отношении таких объектов исчислялся как по «иным объектам» с заведомо завышенной налоговой ставкой.

С января 2017 г. ситуация в этой части изменилась. Теперь под таким понимается предназначенная исключительно для размещения транспортного средства индивидуально определенная часть здания или сооружения, которая не ограничена( или частично ограничена) строительной или иной ограждающей конструкцией и границы которой описаны в установленном законодательством о государственном кадастровом учете порядке (ст.1 Градостроительного кодекса Российской Федерации).

Указанные новации уже повлияли на статистику машино-мест, а также иных строений, помещений, сооружений. По итогам 2016 г. Количество первых увеличилось почти на 11 % по сравнению с данными 2015 г., а число вторых снизилось на 4,8%.

4. Новый облагаемый объект – единый недвижимый комплекс. НК РФ не содержит понятия «единый недвижимый комплекс». Согласно же ст.133.1 ГК РФ единым недвижимым комплексом признается совокупность объединенных единым назначением зданий, сооружений и иных вещей, неразрывно связанных физически или технологически, в том числе линейных объектов ( железные дороги, линии электропередачи трубопроводы и другие), либо расположенных на одном земельном участке, если в едином государственном реестре прав на недвижимое имущество зарегистрировано право собственности на совокупность указанных объектов в целом как одну недвижимую вещь. Следовательно, одним из ключевых условий признания совокупности объектов недвижимого имущества единым недвижимым комплексом является регистрация права собственности на такие объекты в целом как на единый объект.

Так же можно отметить, что появление в гражданском обороте новой разновидности имущества – ЕНК – привело к увеличению категорий объектов обложения НИФЛ, но пока незначительно сказалось на росте их количества. Таким образом, по данным за 2016 г., в России на налоговом учете числилось всего 5 таких облагаемых объектов, по которым налог вообще не исчислялся. В 2017 г. Их количество увеличилось до 26, сумма же исчисленного налога составила всего 374000 рублей.

5. Включение в состав облагаемых объектов с 2015 г. Объектов незавершенного строительства «недостроенов».

Согласно п. 10 ст. 1 Градостроительного кодекса РФ объекты незавершенного строительства являются здание, строение, сооружение, объекты, строительство которых не завершено. Иными словами, это объекты, строительство которых продолжается, приостановлено, законсервировано или

окончательно прекращено, а так же объекты, находящиеся в эксплуатации, по которым акты приемки еще не оформлены в установленном порядке.

Поскольку юридической связью между налогоплательщиком НИФЛ и объектом обложения выступает право собственности, то обязанность по уплате налога возникает у физического лица только после регистрации в Росреестре – этого права на объект незавершенного строительства.

Появление нового облагаемого объекта вызывает наибольшее возмущение налогоплательщиков, у которых в связи с этим увеличивается налоговая нагрузка. Обусловлено это тем, что указанная законодательная новелла призвана прекратить распространенную практику умышленного «никогда не завершающегося» строительства объектов недвижимости, которые, кстати, успешно функционируют и используются собственниками (дачные домики, жилые дома, хозяйственные строения).

В 2016 г. налоговыми органами был исчислен НИФЛ в отношении 55086 объектов незавершенного строительства, которые, несмотря на их незначительную долю среди всех объектов ( всего 0,15 %), должны пополнить бюджеты муниципальных образований на сумму более 164 млн. рублей. По итогам 2017 г. Количество данных объектов увеличилось на 21,5 %, а сумма налога к уплате на 75,6 %.

Столь значительный рост обоих показателей сказался на увеличении фискальной значимости «недостроев» (табл. 2.8). Указанное количество объектов незавершенного строительства представляет собой лишь небольшую часть реально существующих в России недостроев.

Во- первых, не учитываются и налогом не облагаются те объекты, право собственности на которые не зарегистрировано.

При этом какой-либо специальной обязанности у граждан регистрировать право собственности на недостроенный объект в настоящее время нет. В результате государственная регистрация таких объектов, как правило, вынужденная мера, обусловленная индивидуальными причинами владельца.

Во-вторых, среди зарегистрированных недостроев есть такие, по которым не может быть исчислен налог из-за отсутствия налоговой базы.

Дело в том, что в тех субъектах РФ, где для исчисления НИФЛ еще пока используется инвентаризационная стоимость, объекты незавершенного строительства попросту не облагаются налогом.

Данная ситуация вызвана тем, что приказом Минстроя России от 4 апреля 1992 г. «Об утверждении порядка оценки строений, помещений и сооружений, принадлежащих гражданам на праве собственности», определение инвентаризационной стоимости строящихся объектов не предусмотрено.

Следовательно, пока на территории субъекта РФ не будут утверждены результаты кадастровой оценки всех объектов недвижимости, недострои фактически выпадают из налогообложения.

Можно предположить, количество анализируемых объектов недвижимости будет ежегодно увеличиваться по мере перехода всех субъектов Федерации на исчисление НИФЛ по кадастровой стоимости.

Еще одним любопытным аспектом реформирования объектов обложения НИФЛ, на который бы хотелось обратить внимание, является справедливость налогообложения. По мнению представителей Минфина России, она заключается в перераспределении налоговой нагрузки на владельцев дорогостоящей недвижимости. К таковой следует относить:

- определенную часть жилого фонда с высокой стоимостью ;
- административно-деловые центры и торговые центры( комплексы) и помещения в них(подп.1 п 1. ст.378 НК РФ) ;
- нежилые помещения, назначение, разрешенное использование или наименование которых предусматривает размещение офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и бытового обслуживания, либо которые фактически используются для этих целей ( подп. 2 п.1 ст.378.2 НК РФ).

Анализ статистических данных показывает, что о справедливости налогообложения недвижимости в таком контексте говорить еще рано, так как

основную массу облагаемых объектов на протяжении многих лет составляет жилой фонд.

На рисунке 2.9 видно, что на протяжении десяти лет сохраняется тенденция незначительного уменьшения доли жилой недвижимости среди всей массы облагаемых объектов, и реформа НИФЛ в 2014 г. Лишь немного усилила эффект снижения.

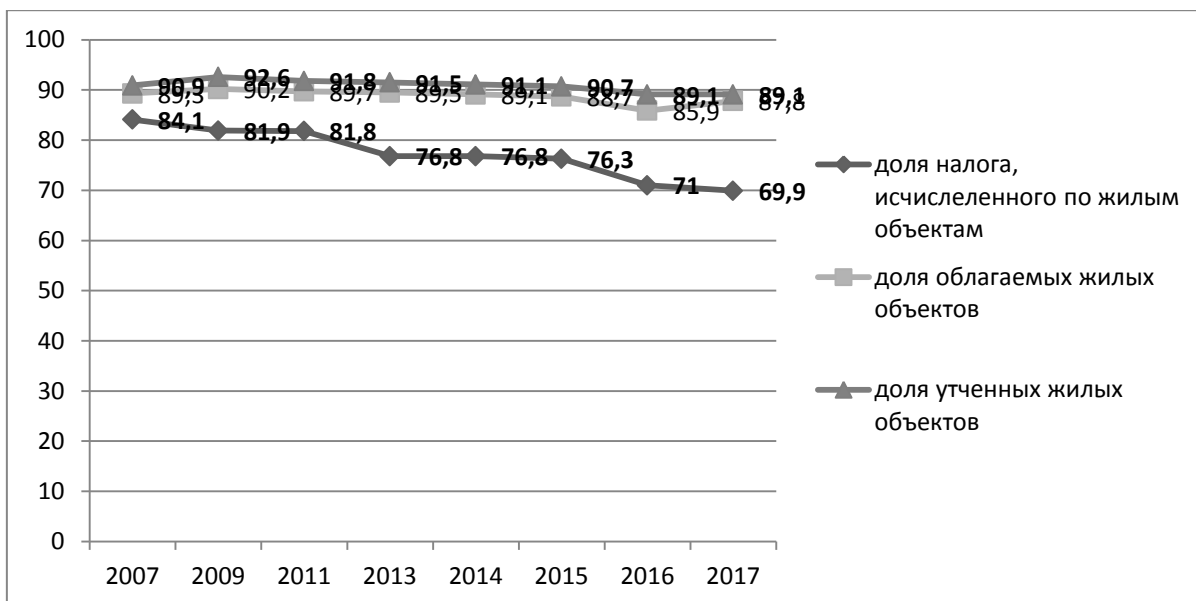


Рис.2.9 Доля жилого фонда среди объектов обложения, % (по данным статистической отчетности ФНС России (форма 5-МН))

Кроме того, по итогам 2016 г. доля налога, исчисленного по жилым домам, квартирам и комнатам, совокупно составила около 69,86%, в то время как дорогостоящие объекты недвижимости коммерческого назначения должны принести бюджетам всего 11,09 % от начисленных сумм (табл.2.9

Таблица 2.9

Доля жилого фонда среди объектов обложения

	Годы			Абсолютное изменение		
	2015	2016	2017	2016 к 2015	2017 к 2016	2017 к 2015
	%	%	%	%	%	%
1	2	3	4	5	6	7

## Продолжение таблицы 2.9

Доля учтенных жилых объектов	88,7	85,9	87,8	-2,8	1,9	- 0,9
Доля облагаемых жилых объектов	90,7	89,1	89,1	-1,6	0	-1,6
Доля налога, исчисленного по жилым объектам	76,3	71	69,9	- 5,3	-1,1	- 6,4

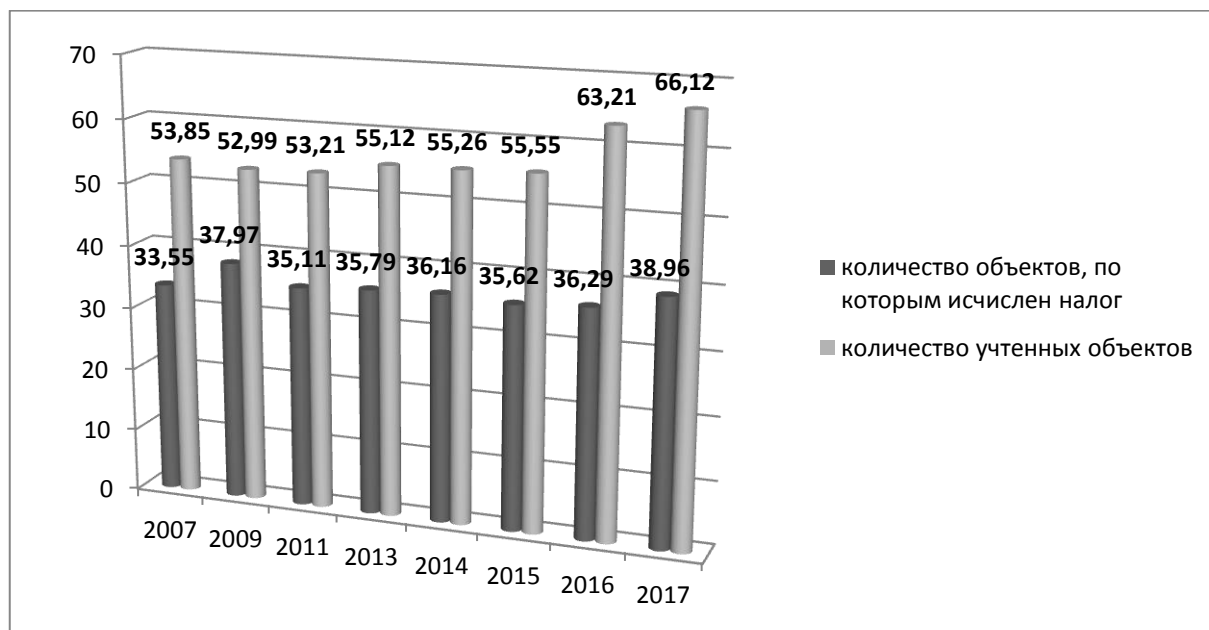


Рис.2.10. Количество учтенных и фактически облагаемых объектов (по данным статистической отчетности ФНС России (форма 5-МН))

Анализируя изменение объектов обложения НИФЛ, следует отметить негативную тенденцию нарастания разрыва между учтенной и фактически облагаемой недвижимостью граждан. При положительной динамике количества объектов (рис 2.10) в последние годы наблюдается значение падение доли объектов, по которым исчислен налог. По итогам 2016 г. Зафиксировано минимальное значение в 57,4 % (рис 2.11), то есть НИФЛ облагается чуть больше половины зарегистрированных объектов недвижимости .

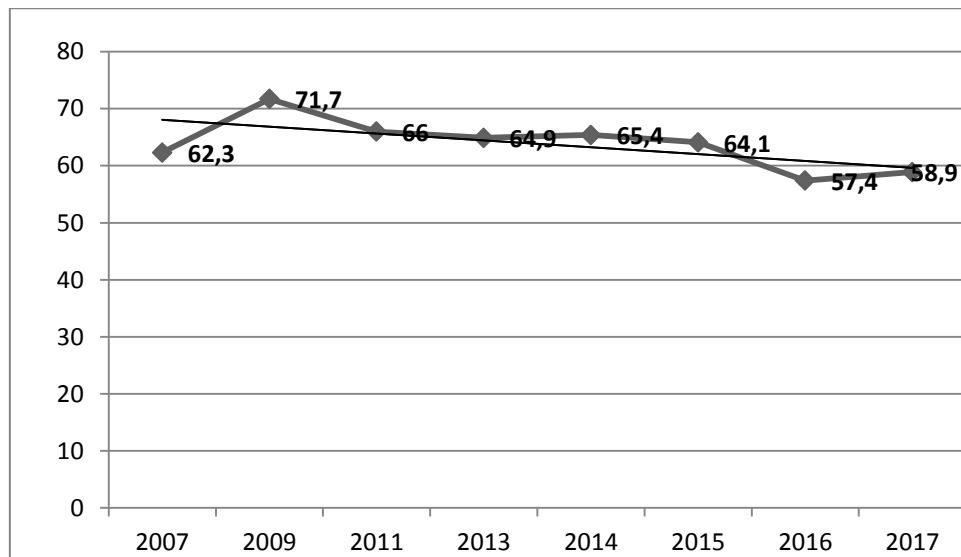


Рис.2..11. Доля объектов, по которым исчислен налог, % (по данным статистической отчетности ФНС России (форма 5-МН))

В целом, увеличение доли на 1,5 % в 2017г. позволяет надеяться, что к 2020 г. (к завершению переходного периода) удастся достичь дореформенных значений данного показателя.

Помимо льгот и освобождений отрицательным образом на данный показатель влияет распространенная практика отсутствия у налоговых органов достаточной информации для исчисления налога по конкретному объекту недвижимости. В целом, так или иначе, негативный тренд на снижение доли фактически облагаемых объектов недвижимости вызывает серьезные опасения с точки зрения фискальных интересов муниципальных образований.

### ГЛАВА 3 . ПРОБЛЕМЫ И ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ИМУЩЕСТВА ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

#### 3.1. Проблемы перехода и применения нового налога на имущество в России

Глава 32 «Налог на имущество физических лиц» в составе части второй Налогового кодекса РФ вступила в силу с 1 января 2015 года. С этого же момента признан утратившим силу Закон РФ от 09.12.1991 № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц», на основании которого данный налог уплачивался ранее.

Сравнивая два этих нормативных текста, конечно же, нельзя не отметить усилия законодателя по совершенствованию предусмотренных им правил уплаты налога. Но вместе с тем сама модель налогообложения имущества физических лиц, перенесенная из Закона в текст Налогового кодекса, претерпела не столь существенные изменения. Среди наиболее принципиальных изменений можно назвать разве что появление возможности расчета налоговой базы по кадастровой стоимости имущества, а также уточнение состава налогооблагаемых объектов и перечня лиц, имеющих право на налоговую льготу [3, с. 204].

Чуть ли не более половины из включенных в текст данной главы базовых нормативных предписаний при их буквальном толковании вызывают некоторые вопросы. При этом избранная законодателем модель распределения полномочий далеко не всегда позволяет устранить имеющиеся коллизии и правовые пробелы при установлении налога в конкретном регионе. А значит, уже в скором времени может возникнуть необходимость в появлении соответствующих разъяснений. Например, не урегулирован вопрос, какими законами и актами должна регулироваться уплата земельного налога. В п. 1 ст.



399 НК РФ законодатель указывает, что в состав источников нормативного регулирования налога на имущество физических лиц входят:

- Налоговый кодекс РФ (части первая и вторая);
- Законы г. Москвы, Санкт-Петербурга или Севастополя (при введении налога на территориях этих городов федерального значения);
- Нормативные правовые акты представительных органов муниципальных образований (при введении налога на территориях этих муниципальных образований).

Предусмотренный состав нормативных источников основан на общих нормативных требованиях п. 1 ст. 12 НК РФ, предъявляемых к установлению местных налогов. Вместе с тем при сопоставлении норм п. 1 ст. 12 и п. 1 ст. 399 НК РФ можно выявить и некоторые отличия, в том числе терминологического характера.

При этом далеко не всегда такие отличия направлены на уточнение и конкретизацию норм общего содержания. Скорее они могут быть объяснены определенной невнимательностью законодателя при изложении нормативного текста. Так, например, современный текст п. 1 ст. 399 НК РФ никак не конкретизирует, какими именно нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и законами указанных субъектов Российской Федерации может устанавливаться налог на имущество физических лиц.

Вместе с тем из п. п. 4 и 5 ст. 1 и п. 4 ст. 12 четко следует, что местные налоги могут быть установлены исключительно нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах или (для городов федерального значения) законами субъектов Российской Федерации о налогах. При этом в абз. 3 и 4 п. 4 ст. 12 НК РФ законодатель дополнительно уточняет, что в отношении налога на имущество физических лиц нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах являются именно нормативные

правовые акты представительных органов поселений (муниципальных районов), городских округов о налогах.

Соответственно, налог на имущество физических лиц не может быть введен в действие или отменен любым иным (не являющимся актом о налогах) законом субъекта или нормативным актом муниципального образования. Введенный такими актами налог, согласно п. 4 ст. 12 НК РФ, не может быть признан местным налогом, а следовательно, в его отношении неприменимы и нормы НК РФ, касающиеся местного уровня налогообложения.

Вместе с тем в отличие от п. 1 ст. 399 НК РФ в абз. 4 и 5 п. 4 ст. 12 НК РФ особенности установления, введения и прекращения действия местных налогов в городах федерального значения урегулированы только применительно к Москве и Санкт-Петербургу, но не к Севастополю. В свою очередь, по сравнению с п. 1 ст. 399 НК РФ, в п. 4 ст. 12 НК РФ более четко прописан порядок введения и прекращения действия налога на имущество физических лиц.

Так, в соответствии с абз. 3 и 4 п. 4 ст. 12 НК РФ налог на имущество физических лиц вводится в действие и прекращает действовать на территориях поселений (межселенных территориях), городских округов в соответствии с настоящим Кодексом и нормативными и правовыми актами представительных органов поселений (муниципальных районов), городских округов о налогах. Таким образом, с учетом всех выявленных особенностей совместного применения норм части первой и второй Налогового кодекса, представляется возможным сделать вывод, что на основании п. 4 ст. 12 и п. 1 ст. 399 НК РФ в состав источников нормативного регулирования налога на имущество физических лиц, устанавливающих, вводящих и прекращающих действие данного налога, должны входить:

- Налоговый кодекс РФ (части первая и вторая);
- Законы о налогах г. Москвы, Санкт-Петербурга или Севастополя (при введении налога на территориях этих городов федерального значения);

-Нормативные правовые акты представительных органов муниципальных образований о налогах, а именно: нормативные правовые акты представительных органов поселений (муниципальных районов), городских округов о налогах (при введении налога на территориях этих муниципальных образований).

Текст п. 1 ст. 399 НК РФ должен быть уточнен и приведен в соответствие с п. 4 ст. 12 НК РФ. Целесообразно также устранить имеющееся в настоящее время нормативное дублирование между п. 4 ст. 12 НК РФ и п. 1 ст. 399 НК РФ в регулировании вопросов установления, введения и прекращения действия налога на имущество физических лиц. Определенная корректировка текста п. 1 ст. 399 НК РФ может потребовать установления принципа обязательности уплаты налога на имущество физических лиц. Необходимость указания данного принципа в тексте п. 1 ст. 399 НК РФ можно связывать с требованием абз. 1 и 4 п. 4 ст. 12 НК РФ, в соответствии с которыми местными налогами признаются только те, которые обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований и городов федерального значения. Вместе с тем нормы п. 4 ст. 12 НК РФ в отличие от п. 1 ст. 399 НК РФ предусматривают и исключение из общего правила.

Принцип обязательности уплаты в отношении надлежащим образом установленного местного налога может не соблюдаться при наличии оснований, предусмотренных п. 7 ст. 12 НК РФ. Эта норма абз. 2 допускает, что установленные правила применения специальных налоговых режимов могут допускать возможность освобождения от обязанности по уплате отдельных местных налогов.

Освобождение от уплаты налога на имущество физических лиц в настоящее время предусмотрено при применении специальных налоговых режимов в виде системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (абз. 3 п. 3 ст. 346.1 НК РФ), упрощенной системы налогообложения (п. 3 ст. 346.11 НК РФ), системы налогообложения в виде

единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (абз. 2 п. 4 ст. 346.26 НК РФ), патентной системы налогообложения (пп. 2 п. 10 ст. 346.43 НК РФ).

Из абз. 1 п. 2 ст. 399 НК РФ<sup>12</sup> можно сделать вывод, что условие об установлении органами муниципальных образований и городов федерального значения налога на имущество физических лиц может быть признано соблюденным только в том случае, если принятый этими органами акт содержит указание:

- о размере налоговой ставки налога, не выходящей за пределы, установленные в гл. 32 НК РФ;

- об особенностях определения налоговой базы (при соблюдении общих правил ее исчисления, предписанных гл. 32 НК РФ).

Соответственно, при несоблюдении этих условий или одного из них налог на имущество физических лиц должен был бы считаться неустановленным. Однако из последующего текста гл. 32 НК РФ следует, что предусмотренное данной нормой требование не влечет столь радикальных последствий.

Так, непосредственно в п. 6 ст. 406 НК РФ устанавливаются подлежащие применению налоговые ставки по налогу на случай, если их размеры не были установлены в надлежащем порядке компетентными органами городов федерального значения или представительных органов муниципальных образований.

Как показывает анализ комплекса норм ст. ст. 402 - 404 НК РФ, отсутствие в принятом акте компетентных органов городов федерального значения или представительных органов муниципальных образований конкретных особенностей исчисления налоговой базы по налогу также не является серьезным препятствием для его исчисления, и в этом случае налоговая база вполне может быть определена по общим правилам, предусмотренным непосредственно в гл. 32 НК РФ.

Проблемным остается вопрос исчисления налога на объекты, расположенные на границе нескольких муниципальных образований. Основным условием для признания конкретного объекта недвижимости объектом налогообложения налогом на имущество физических лиц законодатель в п. 1 ст. 401 НК РФ называет их расположение. Объектом налогообложения признается только такая недвижимость, которая расположена в пределах муниципального образования или городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга или Севастополя. При этом, по мнению автора, законодатель не разъясняет, должна ли признаваться объектом налогообложения недвижимость:

- расположенная на территории двух и более муниципальных образований, на территории которых введен налог на имущество физических лиц;

- частично расположенная на территории муниципального образования или городов федерального значения.

Системный анализ современного изложения норм пп. 1 и 2 п. 1 ст. 401 НК РФ позволяет сделать вывод, что объектами обложения налогом на имущество физических лиц в пп. 2 п. 1 ст. 401 НК РФ признаются не все без исключения изолированные помещения, соответствующие установленному в ч. 2 ст. 15 ЖК РФ легальному определению понятия «жилое помещение», а лишь прямо поименованные в этой норме НК РФ виды жилых помещений: квартира и комната. Именно в этом значении, например, следует рассматривать понятие «жилое помещение» при его упоминании в тексте ст. 406 НК РФ.

Правильность такого вывода подтверждает факт выделения законодателем в установленном в п. 1 ст. 401 НК РФ перечне понятия «жилой дом» в качестве самостоятельного объекта обложения налогом на имущество физических лиц. При ином смысловом значении рассматриваемых норм выделения понятия «жилой дом» в качестве

отдельной категории объектов налогообложения налогом на имущество физических лиц не потребовалось бы.

Согласно ч. 2 ст. 15 и ч. 1 ст. 16 ЖК РФ жилой дом признается в качестве разновидности жилого помещения, а значит, он тогда должен признаваться в качестве объекта обложения налогом на имущество физических лиц дважды: и на основании пп. 1, и на основании пп. 2 п. 1 ст. 401 НК .

Таким образом, из вышеуказанного следует вывод, что иные объекты, признаваемые жилыми помещениями на основании ч. 2 ст. 15 и ч. 1 ст. 16 ЖК РФ, объектом обложения налогом на имущество физических лиц по пп. 2 п. 1 ст. 401 НК РФ не являются. Следовательно, упоминаемые в ч. 1 ст. 16 ЖК РФ такие виды жилых помещений, как часть жилого дома и часть квартиры, в пп. 2 п. 1 ст. 401 НК РФ не признаются в качестве самостоятельного объекта обложения налогом на имущество физических лиц.

В косвенной форме это подтверждается и нормой п. 6 ст. 403 НК РФ, в тексте которой законодатель использует словосочетание «жилое помещение (жилой дом)». В этой норме возможность применения налогового вычета к налоговой базе по единому недвижимому комплексу допускается лишь в том случае, если в состав такого комплекса входит «хотя бы одно жилое помещение (жилой дом)».

При соблюдении этого условия размер налоговой базы подлежит уменьшению на сумму в 1 млн руб. вне зависимости от реальной кадастровой стоимости объекта или реальной площади входящего в комплекс жилого дома.

Смысловой анализ п. 6 ст. 403 НК РФ во взаимосвязи с иными нормами гл. 32 НК РФ, прежде всего с нормами п. 1 ст. 401 НК РФ, позволяет прийти к выводу, что предусмотренный данной нормой налоговый вычет подлежит применению только в случае нахождения в составе единого недвижимого комплекса жилого дома, но не иных жилых помещений, признаваемых

такowymi на основании ч. 1 ст. 16 ЖК РФ (часть жилого дома, квартира, часть квартиры, комната).

Размер вычета также остается неизменным вне зависимости от количества жилых домов, входящих в состав единого недвижимого комплекса. Упоминаемые в пп. 3 п. 1 ст. 401 НК РФ понятия «гараж» и «машино-место» в России до настоящего момента не имеют легальных определений в актах федерального уровня. Согласно Приложению 2 к утвержденным Постановлением Правительства Москвы от 25.01.2000 N 49 Нормам и правилам проектирования планировки и застройки Москвы гаражи - это здания, предназначенные для хранения, паркования, технического обслуживания автомобилей. В этом значении данное понятие упоминается и в некоторых разъяснениях представителей налоговой администрации.

Так, в Письме УФНС России по г. Москве от 16.04.2012 N 20-14/033441@ указывалось, что отличительной особенностью понятий «гараж» и «машино-место» является то, что гараж - это здание, предназначенное для хранения, паркования, технического обслуживания автомобилей, а машино-место - это лишь часть стоянки (в гаражном комплексе), ограниченная конструктивными элементами или линиями разметки.

Вместе с тем в нормативных актах субъектов Российской Федерации можно встретить и альтернативные определения рассматриваемых понятий.

Предусмотренное п. 3 ст. 406 НК РФ право изменения решением органов государственной власти городов федерального значения и муниципальных образований базового размера налоговых ставок согласуется с предоставленным этим органам в абз. 1 п. 2 ст. 399 НК РФ правом самостоятельно определять налоговые ставки в пределах, установленных настоящей главой. Предусмотренное в абз. 1 п. 2 ст. 399 НК РФ право ограничено нормой п. 3 ст. 406 НК РФ - возможностью изменения налоговой ставки исключительно в отношении тех объектов, которые перечислены в пп. 1 п. 2 ст. 406 НК РФ.

То есть, речь идет только об объектах, в отношении которых базовая налоговая ставка установлена в размере 0,1%. Норма п. 3 ст. 406 НК РФ допускает возможность как увеличения этой налоговой ставки в лимитированных пределах (но не более чем в три раза, т.е. до 0,3%), так и ее неограниченного уменьшения вплоть до полного обнуления.

Какого-либо экономического обоснования для принятия подобных решений НК РФ не требует.

При применении п. 3 ст. 406 НК РФ следует учесть, что на основании п. 5 той же статьи допускается возможность дополнительной дифференциации налоговых ставок, в том числе в зависимости от вида объекта налогообложения или его кадастровой стоимости. Законодатель не предусматривает и обязательного пропорционального увеличения или уменьшения одновременно налоговой ставки в отношении всех перечисленных в пп. 1 п. 2 ст. 406 НК РФ объектов.

Это в том числе означает, что при изменении размера налоговой ставки в порядке п. 3 ст. 406 НК РФ допустима дополнительная градация перечисленных в пп. 1 п. 2 ст. 406 НК РФ объектов, а также введение в отношении их дополнительных уровней применяемых налоговых ставок.

Сам перечень оснований для возможной дифференциации в п. 5 ст. 406 НК РФ изложен исчерпывающим образом и не может быть дополнен соответствующим актом муниципального образования или города федерального значения. По сравнению с Законом РФ «О налогах на имущество физических лиц» из состава оснований для дифференциации налоговых ставок исключено упоминание о типе использования объекта налогообложения. Остальные основания (за исключением разве что суммарной инвентаризационной стоимости объектов) существенно дополнены и уточнены, что позволяет рассматривать предусмотренный п. 5 ст. 406 НК РФ перечень как абсолютно новый.



Вместе с тем современное изложение текста п. 5 ст. 406 НК РФ также не исключает возникновения в правоприменительной практике достаточно большого количества вопросов.

Так, например, в отличие от иных норм гл. 32 НК РФ в тексте пп. 1 п. 5 ст. 406 НК РФ законодатель никак не увязывает возможность дифференциации налоговых ставок в зависимости от кадастровой или инвентаризационной стоимости объектов обложения с применяемой к этим объектам моделью расчета налоговой базы (по кадастровой или инвентаризационной стоимости).

В результате теоретически возможна ситуация, когда в отношении объекта, для которого предусмотрена необходимость расчета налоговой базы по его кадастровой стоимости, для целей определения применимой к нему налоговой ставки будет предписано учитывать и инвентаризационную стоимость такого объекта. Опять же, как и в случае с пп. 2 п. 2 и п. 4 ст. 406 НК РФ, в тексте пп. 1 п. 5 ст. 406 НК РФ неопределено, на какой момент должна определяться упоминаемая в этой норме кадастровая или инвентаризационная стоимость.

Что касается основания, предусмотренного в пп. 2 п. 5 ст. 406 НК РФ, то остается без четкого нормативного ответа вопрос: допустимо ли предусматривать дифференциацию налоговых ставок только применительно к тем категориям налогооблагаемых объектов, которые предусмотрены в ст. 401 НК РФ? Или (по аналогии с нормами пп. 1 п. 2 ст. 406 НК РФ) допустимо их дополнительное разграничение, в том числе с учетом дополнительных признаков (проектируемое назначение объекта незавершенного строительства; состав объектов, входящих в единый недвижимый комплекс и т.п.). Возможность установления дифференцированных налоговых ставок по предусмотренному в пп. 3 п. 5 ст. 406 НК РФ основанию (в зависимости от места нахождения объекта налогообложения) представляются потенциально чересчур широкими. Так, например, рассматриваемая норма не исключает возможности введения дифференцированных налоговых ставок не только в

зависимости от нахождения объекта в пределах конкретного населенного пункта или района, но и в зависимости от конкретной улицы, дома и даже этажа.

Предусмотренное в пп. 3 п. 5 ст. 406 НК РФ основание практически полностью охватывает и случаи, предусмотренные пп. 4 п. 5 ст. 406 НК РФ, когда дифференциация может производиться в зависимости от видов территориальных зон, в границах которых расположен объект налогообложения.

В контексте пп. 4 п. 5 ст. 406 НК РФ понятие «территориальные зоны», очевидно, следует понимать в значении, которое установлено для данного понятия в п. 7 ст. 1 Градостроительного кодекса РФ. Согласно данной норме территориальные зоны - это зоны, для которых в правилах землепользования и застройки определены границы и установлены градостроительные регламенты. Наконец, применительно ко всем из предусмотренных оснований установления дифференцированных налоговых ставок законодатель не требует какого-либо дополнительного основания введения такой дифференциации и обоснования предусмотренных в рамках дифференциации размеров налоговых ставок. В результате нормы п. 5 ст. 406, как и всей гл. 32 НК РФ, не исключают возможности установления повышенного размера налоговых ставок, например, в отношении объектов с кадастровой стоимостью существенно меньшей, чем у иных подлежащих налогообложению объектов.

В настоящее время существует большое количество нормативных «подводных камней» реализации права на выбор объекта, к которому применяется льгота. Выбор конкретных объектов налогообложения, в отношении которых подлежит применению льгота, нормой п. 3 ст. 407 НК РФ предоставлен налогоплательщику.

Реализация этого права производится путем подачи налогоплательщиком уведомления о выбранных объектах налогообложения в порядке, предусмотренном абз. 1 п. 7 ст. 407 НК РФ. Несоблюдение данной

процедуры реализации права влечет последствия, предусмотренные абз. 3 п. 7 ст. 407 НК РФ, а именно автоматическое применение налоговой льготы в отношении объектов налогообложения каждого вида, по которым исчисленная сумма налога оказалась максимальной (по сравнению с суммой налога, исчисленной по иным объектам того же вида).

Сама процедура реализации налогоплательщиком своего права на получение налоговой льготы по налогу на имущество физических лиц включает в себя следующие действия:

- представление в налоговый орган заявления о предоставлении льготы и подтверждающих документов (п. 6);

- направление уведомления о выбранных объектах налогообложения, в отношении которых предоставляется налоговая льгота (п. 7). Подача соответствующих документов в п. п. 6 и 7 ст. 407 НК РФ допускается в любой налоговый орган по выбору налогоплательщика.

Таким образом, с учетом п. 1 ст. 30 НК РФ процедура подачи документов для получения налоговой льготы по налогу на имущество физических лиц будет считаться соблюденной при получении таких документов любым российским территориальным налоговым органом (в том числе налоговыми органами специализированной компетенции, не осуществляющими функции налогового контроля в отношении физических лиц) или непосредственно ФНС России.

Несмотря на отсутствие в тексте п. п. 6 и 7 ст. 407 НК РФ прямых указаний на это, можно предположить, что данные нормы Кодекса подразумевают необходимость однократной подачи необходимых документов. В случае неизменности оснований получения налоговой льготы и выбора налогоплательщика в отношении объектов, к которым она применяется, от него не требуется повторения предусмотренной процедуры в каждом налоговом периоде.

Более того, на основании п. 4 ст. 3 Федерального закона от 4 октября 2014 г. N 284-ФЗ налогоплательщики, которым по состоянию на 31 декабря

2014 г. была предоставлена налоговая льгота в соответствии с Законом Российской Федерации от 9 декабря 1991 г. N 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц», вправе не представлять в налоговый орган повторно заявление и документы, предусмотренные п. 6 ст. 407 НК РФ.

Сопоставительный анализ норм п. 6 и абз. 4 п. 7 ст. 407 НК РФ показывает, что в отличие от уведомления, подлежащего оформлению по установленной форме, предусмотренное п. 6 той же статьи заявление о предоставлении льготы может быть оформлено налогоплательщиком в произвольной форме.

На основании абз. 4 п. 7 ст. 407 НК РФ форма уведомления о выбранном объекте налогообложения подлежит утверждению ФНС России. При этом законодатель не разъясняет последствия возможного несвоевременного исполнения указанным ведомством предусмотренной обязанности. Прямо не определены и последствия подачи налогоплательщиком уведомления с нарушением установленной формы.

Нормативными положениями рассматриваемой статьи налогоплательщикам определен крайний срок подачи только уведомления о выбранных объектах налогообложения. В соответствии с п. 7 ст. 407 НК РФ такое уведомление должно быть подано до 1 ноября года, являющегося налоговым периодом. Из текста абз. 2 п. 7 ст. 407 НК РФ также вполне вероятен вывод, что в случае подачи налогоплательщиком уведомления до 1 ноября он сохраняет право до наступления указанной даты изменить свое решение и зафиксировать его путем подачи «уточненного уведомления с изменением объекта налогообложения». Возможное количество подаваемых в срок до 1 ноября уточненных уведомлений законодательством не лимитировано.

Уточненное уведомление, поданное в нарушение требований абз. 2 п. 7 ст. 407 НК РФ после 1 ноября, не влечет наступления юридических последствий применительно к исчислению размеров налоговых обязательств текущего налогового периода, но может быть учтено при расчете налогов в

последующих налоговых периодах. В тексте гл. 32 НК РФ законодатель не разъясняет, идет ли в абз. 2 п. 7 ст. 407 НК РФ речь об использовании дополнительной формы уведомления или оно оформляется по общей форме, предусмотренной в абз. 4 п. 7 ст. 407 НК РФ. В случае верности первого из предположений остается неясным вопрос о порядке утверждения формы такого уточненного уведомления или возможности его оформления в произвольной форме.

Во втором случае остается до конца неясным, каким образом представители налоговой администрации смогут определить, какое из уведомлений является первичным, а какое - уточненным, в случае если данные уведомления были датированы налогоплательщиком одной и той же датой.

Также следует обратить внимание, что из буквального текста абз. 1 п. 7 ст. 407 НК РФ следует, что подача уведомления производится в срок «до 1 ноября года, являющегося налоговым периодом, начиная с которого в отношении указанных объектов применяется налоговая льгота».

В этой связи остается неясным вопрос: необходима ли подача предусмотренного п. 7 ст. 407 НК РФ уведомления в случаях, когда налоговая льгота в отношении объекта уже предоставлялась в соответствии с Законом Российской Федерации «О налогах на имущество физических лиц». В отличие от уведомления о выбранных объектах налогообложения, срок подачи которого лимитирован, из п. 6 ст. 407 НК РФ возможен вывод, что предусмотренные этой нормой заявление и подтверждающие документы могут быть представлены налогоплательщиком в налоговый орган в любое время.

В том числе прямо не исключена и возможность подачи такого заявления уже после направления уведомления о выбранных объектах налогообложения в соответствующем налоговом периоде. Правильность подобных выводов подтверждается и нормой абз. 2 п. 6 ст. 408 НК РФ, допускающей возможность перерасчета суммы налогов после обращения с

заявлением о предоставлении льготы за три налоговых периода, предшествующие календарному году обращения.

Из этой нормы также прямо следует, что момент возникновения у налогоплательщика права на налоговую льготу не является моментом его обращения в налоговые органы с заявлением о предоставлении льготы. Следует также обратить внимание, что современный текст Налогового кодекса не содержит норм, разъясняющих последствия подачи налогоплательщиком в течение одного налогового периода в налоговые органы взаимоисключающих друг друга по своему содержанию заявлений и уведомлений.

В том числе оформления уведомления о выбранных объектах налогообложения с указанием не всех объектов, к которым применима налоговая льгота, объектов, на которые не распространяется действие налоговой льготы или в отношении которых не предусмотрена необходимость уплаты налога на имущество физических лиц.

Исходя из буквального текста абз. 3 п. 7 ст. 407 НК РФ возможность автоматического применения налоговой льготы ко всем объектам налогообложения каждого вида, имеющим максимальную исчисленную сумму налога, допустимо лишь в случае «непредставления налогоплательщиком, имеющим право на налоговую льготу, уведомления о выбранном объекте налогообложения». Соответственно, в случае представления уведомления, содержащего неполные или недостоверные данные, применение налоговой льготы в порядке, предусмотренном абз. 3 п. 7 ст. 407 НК РФ, оказывается полностью невозможным. При этом в обязанности представителей налоговой администрации не входит уведомление налогоплательщика о допущенных ошибках.

Также следует обратить внимание, что факт прекращения оснований для применения налоговой льготы в настоящее время не влечет для налогоплательщика обязанности извещать налоговые органы об этом.

### 3.2. Причины и пути решения проблем налогообложения имущества физических лиц

На основании проведенного в работе исследования можно выявить основные причины, которые сдерживают введение в России налога на недвижимость физических лиц:

- в настоящее время не урегулирован вопрос, какими законами и актами должна регулироваться уплата земельного налога;

- упоминаемые в пп. 3 п. 1 ст. 401 НК РФ понятия «гараж» и «машино-место» в России до настоящего момента не имеют легальных определений в актах федерального уровня;

- большое количество нормативных «подводных камней» реализации права на выбор объекта, к которому применяется льгота;

- чрезмерно большой объем работы, не принимая во внимание незарегистрированные объекты налогообложения, который не могли представить даже разработчики новой главы Кодекса;

- недостаточное количество специалистов, имеющих опыт осуществления оценки объектов недвижимости;

- недостаточность информации о состоянии цен на рынке недвижимости или его отсутствии вообще во многих муниципальных образованиях;

- слабое информационное наполнение Государственного кадастра недвижимости, о чем свидетельствуют комментарии государственных руководителей разного уровня;

- отсутствие должного учета в системе Единого государственного реестра прав на недвижимое имущество и сделок с ним;

- отсутствие законодательной базы, позволяющей беспрепятственно осуществлять оценку любых объектов недвижимости, находящейся в частной или долевой форме собственности;

-нежелание многих высокообеспеченных граждан регистрировать вновь построенные объекты, имеющих высокую стоимость, а также допускать оценщиков на территорию, являющейся их собственностью;

-нежелание чиновников вводить налог на недвижимость, исчисление которого предусматривается осуществлять исходя из рыночной стоимости объекта налогообложения. Это объясняется тем, что многие чиновники обладают недвижимостью, стоимость которой исчисляется десятками миллионов долларов. Поэтому их полностью устраивает применение действующего Закона РФ от 09.12.1991 № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц». Однако существующий механизм исчисления и уплаты имущественных налогов, при действующих ставках и льготах, не служит ни фискальным, ни общеэкономическим целям.

Потребность в реформировании налогообложения имущества физических лиц обусловлена необходимостью формирования денежных доходов муниципальных образований, а также повышением эффективности и потенциала имущественных налогов в целом. Налог на недвижимость физических лиц может обеспечить реализацию доходного потенциала недвижимости и стать стабильным источником доходов местных бюджетов только при условии, что в его введении будут заинтересованы соответствующие органы.

Для совершенствования имущественного налога, а также повышения собираемости данного налога, можно внести следующие изменения:

-внедрение в налоговый оборот наибольшего число объектов и субъектов обложения имущественными налогами за счет предоставления качественного информационного обмена между органами местного самоуправления, налогоплательщиками, органами технической инвентаризации;

-введение единого уведомления согласно уплате налогов по всей недвижимости;



-разработка способов для перехода к рыночной оценке имущества.

Делая выводы можно сказать, что благодаря перечисленным изменениям в налоге на имущество, можно добиться большей справедливости налогообложения и упрощению порядка внесения гражданами налоговых отчислений в бюджет.

Представим алгоритм действий, способствующих формированию эффективного механизма налогообложения недвижимости физических лиц в условиях российской экономики. Совокупность таких последовательных шагов представляет собой алгоритм применения налога недвижимость. Предлагаемый алгоритм включает следующие процедуры:

В целях налогообложения недвижимости должно учитываться все недвижимое имущество физического лица.

1. Для определения стоимости недвижимого имущества использовать массовую оценку объектов
2. Осуществить переоценку объектов недвижимости через 3-5 лет.
3. Льготы должны предоставляться в отношении объектов, а не налогоплательщиков.
4. Налоговые ставки могут быть различны только в зависимости от целей использования: жилая или нежилая недвижимость.
5. Четко должен быть определен статус налога на недвижимость.
6. Произвести отдельную оценку земли и имущества, находящейся на ней. Немаловажной проблемой введения налога является разработка методики массовой оценки с учетом отдельной или нераздельной оценки объектов недвижимости.

Нередко, можно услышать мнение, что из единого налогообложения земли и зданий следует предпочтительность или даже необходимость общей их оценки. На мой взгляд, отдельная оценка более предпочтительна как при едином, так и в отдельном налогообложении двух частей недвижимости. Природа стоимости зданий и земли различна. Стоимость здания является результатом сознательных действий владельца недвижимости и меняется в

зависимости от его решений по внесению любого рода изменений (таких, как надстройки, пристройки, перепланировка, частичный или полный снос и т.д.).

В отличие от этого стоимость земли определяется факторами, не зависящими от владельца и связанными с общегородской функционально-планировочной ситуацией (состав, структура населения и другие социально-демографические характеристики, системы здравоохранения, образования и обслуживания населения, система озеленения, экологическая ситуация, улично-дорожная сеть, городской транспорт, все виды инженерных сетей и т.д.). Стоимость земли определяется этими факторами и меняется вместе с ними. Раздельная оценка позволяет непосредственно отслеживать эти изменения, давать объяснения происходящим процессам и представлять факторы оценки и саму оценку в ясной, понятной и убедительной форме. На наш взгляд, налог на недвижимость должен базироваться на результатах, полученных в ходе государственной кадастровой оценки земель. На это указывает и зарубежный опыт, где налогооблагаемая стоимость объекта «недвижимости» рассматривается как сумма налоговых стоимостей земельного участка и находящихся на нем помещений.

Введение нового налога станет возможным лишь в ситуации высокоразвитой правовой системы управления имущественным комплексом, системы учета и оценки недвижимости.

Система продолжает находиться в затянувшейся стадии формирования, многие проблемы остаются нерешенными. Одна из основных проблем заключается в разрозненности двух подсистем - кадастрового учета земельных участков и технического учета объектов градостроительной деятельности.

Развитие системы государственного технического учета объектов градостроительной деятельности было и остается противоречивым. С одной стороны, была предъявлена и выдерживалась установка на «огосударствление» этой системы, что формально является правильным по той простой причине, что функция собственно учета недвижимости для целей регистрации прав не может быть иной, как только государственной. С другой стороны, под эту

функцию была «подтянута» негосударственная функция «технической инвентаризации», связанная с подготовкой документов для учета, которая не может и не должна причисляться к сугубо государственным функциям. С точки зрения перспектив развития указанной системы, должно произойти последовательное разделение ее двух частей: государственной и негосударственной (рыночной).

Не оправдала себя практика создания всеохватывающего и многофункционального земельного кадастра. При таком положении дел государственный земельный кадастр может состоять из двух разделов:

- государственного кадастра;
- негосударственного - муниципального кадастра

Это, прежде всего, связано с тем, что дополнительные сведения, включенные каким-либо муниципалитетом, не могут быть принадлежностью «государственного кадастра» в силу необходимости поддержания его универсальности и недопущения разнородности информации. Объективно возникает потребность переходить на иную установку.

При сложившемся положении дел, вполне возможно, в качестве перспективной рассматривать симметричную (противоположную нынешней) ситуацию, когда:

-государственный земельный кадастр (а в перспективе государственный кадастр недвижимости) содержит минимально необходимый и достаточный набор данных для осуществления государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним;

-государственный земельный кадастр является «прозрачным» и открытым, его сведения в актуализированном виде с определенной периодичностью бесплатно передаются органам местного самоуправления;

-в рамках муниципальных информационных систем государственный земельный кадастр всегда представлен (через свободный доступ к его информации) в виде одного из многочисленных «слоев», в иных «слоях» представлена вся иная необходимая для управления информация.

Для перехода от государственного земельного кадастра к государственному кадастру недвижимости должны быть учтены следующие положения:

-сокращение собираемой в государственном кадастре недвижимости информации до минимального, т.е. необходимого и достаточного, набора сведений, обеспечивающих только регистрацию прав на недвижимое имущество;

-обеспечение рациональной взаимосвязи между деятельностью органов местного самоуправления по формированию земельных участков и согласованию их планов и

- деятельностью государственных органов учета, имея в виду четкое разделение муниципальных и государственных функций, недопущения их смешения и дублирования, а также разделение ответственности за проводимые и ясно регламентированные действия;

-последовательный переход к единому муниципальному налогу на недвижимость для чего потребуются создание муниципальных фискальных кадастров по унифицированным формам, а также вывод из состава существующего государственного земельного кадастра сведений об оценке недвижимости для целей налогообложения и перевод этих сведений в муниципальные фискальные кадастры.

Налоговую базу по налогу на имущество физических лиц предлагается определять в размере 75 % от рыночной стоимости имущества, а затем постепенно увеличивать это соотношение, тем самым учитывать интересы государства и налогоплательщиков. Организация и построение модели налога на недвижимость, оптимальной для российских условий должно опираться на следующие принципы:

- 1) полномочия в области оценки стоимости и взимания налога должны быть сосредоточены у местных органов власти;
- 2) процедуру сбора данных об объектах недвижимости целесообразно организовать с помощью регистрационного метода;

- 3) необходимо для определения стоимости недвижимого имущества использовать массовую оценку объектов;
- 4) проводить переоценку объектов недвижимости целесообразно через 3-5 лет;
- 5) льготы должны предоставляться в отношении объектов (типов недвижимости), а не налогоплательщиков;
- 6) широкая налоговая база должна обеспечивать низкие пропорциональные налоговые ставки;
- 7) местный статус налога на недвижимость.

Учитывая исторически сложившуюся в России практику, нельзя допустить резкого возрастания платы за жилую недвижимость, для которой также должен быть установлен коэффициент налогообложения. В отношении же налогоплательщиков сохранение льгот, несомненно, необходимо в первую очередь для наименее социально защищенных категорий граждан - пенсионеров и инвалидов. В целом, определение именно недвижимости, а не налогоплательщика в качестве объекта налогообложения способно обеспечить большую стабильность местной налогооблагаемой базы, а также упростить процедуры администрирования налога. Физические лица должны облагаться налогом на недвижимость по различным ставкам. Ставки следует установить на основе шедулярной прогрессивной системы налогообложения, с учетом необлагаемого минимума.

Делая выводы можно сказать, что благодаря перечисленным изменениям в налоге на имущество, можно добиться большей справедливости налогообложения и упрощению порядка внесения гражданами налоговых отчислений в бюджет. В заключении, хотелось бы отметить, с финансовой точки зрения введение налога на недвижимость в регионах, не имеющих дорогой недвижимости, не принесет прямой выгоды. Однако переход к этому налогу потребует создания эффективной системы учета недвижимости, которая позволит повысить эффективность принятия управленческих решений, а также поможет обнаружить неучтенные объекты, что благоприятно скажется и на

экономической ситуации, и на доходах бюджета. С точки зрения же интересов налогоплательщика необходимо, на законодательном уровне закрепить право выбора налогоплательщика между системами налогообложения - традиционной (действующей) и налогом на недвижимость, с учетом того, в большей или в меньшей степени каждая из них отражает его интересы.

### 3.3. Основные направления развития налогообложения имущества физических лиц в Российской Федерации

Важным направлением налоговой политики Российской Федерации до 2016 г. являлся переход к налогу на недвижимое имущество для организаций и физических лиц. Новым налогом будет облагаться только недвижимое имущество, находящееся у организаций на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления, при этом налог относится к региональным с передачей части поступающих сумм в местные бюджеты.

Как известно, налоги являются необходимым звеном экономических отношений в обществе с момента возникновения государства. С развитием и преобразованием его форм неизменно происходит изменение налоговой системы. В современном обществе налоги выступают в качестве основного источника дохода государства. Кроме того, они выполняют не только финансовую функцию, но также используются для экономического воздействия государства на общественное производство, его структуру и динамику, на развитие научно-технического прогресса.

Главной особенностью налогов на имущество является высокая степень стабильности налоговой базы в течение налогового периода и независимость от результатов финансово-хозяйственной деятельности предприятий.

С точки зрения экономики назначение налога заключается в

стимулировании предприятий эффективно использовать имеющееся в их распоряжении имущество; с точки зрения финансов - в обеспечении бюджетов регионов стабильным источником дохода. Несомненным достоинством имущественных налогов является то обстоятельство, что объекты недвижимости трудно утаить, а определение их стоимости с целью налогообложения происходит независимо от желания собственников.

Имущественные налоги являются разновидностью прямых налогов, история которых насчитывает не одну сотню лет. В современной налоговой системе имущественные налоги играют далеко не последнюю роль, причем значение их неуклонно возрастает.

Если говорить об имущественном налогообложении в России как институте, то он начал активно развиваться лишь в середине XIX века. Требовалось реформирование и упорядочение всех сфер жизни феодальной России, в том числе и финансовой, так как страна развивалась уже по капиталистическому пути[27, с.265].

До 1917 года имущественный налог в России в ранее существовавшей государственной системе налогов и сборов взимался с разного рода имущества, находящегося в основном в личной собственности. Налогом облагалось недвижимое имущество по внешним признакам и твердым нормам доходности с применением кадастра (реестра), содержащего сведения об оценке имущества и средней доходности объектов. В результате революции 1917 года произошло изменение политической и государственной власти в России. С приходом к управлению страной партии большевиков начинается время военного коммунизма, которое характеризуется, в частности, отсутствием четкой налоговой системы. В сущности, говорить о налогообложении и конкретно имущественном налогообложении в данный исторический период было бы не совсем справедливым, так как вся прибыль промышленных и торговых предприятий, за исключением нормативных отчислений на формирование фондов, изымалась в доход государства. Таким образом, доход государства формировался не за счет налогов, а за счет

прямых изъятий валового национального продукта, производимых на основе государственной монополии.

С конца 70-х годов прошлого столетия имущество предприятий облагалось налогом в форме платы за производственные фонды. Объектом налогообложения являлись основные промышленно-производственные фонды и нормируемые оборотные средства. Плата за фонды должна была стимулировать предприятия лучше использовать закрепленные за ними производственные основные фонды, способствовать повышению материальной заинтересованности в экономии новых капитальных вложений, служить важным источником формирования доходов госбюджета и централизованных фондов государства. Плата за фонды вносилась в бюджет независимо от выполнения плана по прибыли.

В 1979 году плата за фонды начала исчисляться по установленным нормативам (ставка), дифференцированным по отраслям промышленности.

С принятием Закона СССР «О государственном предприятии» в 1987 году начинается реформа системы обязательных платежей государственных предприятий в бюджет. Однако лишь после распада СССР был введен налог на имущество предприятий. Это произошло в начале становления налоговой системы современной России.

Законом Российской Федерации от 13.12.1991 г. № 2030-1 «О налоге на имущество предприятий»<sup>5</sup> было предусмотрено налогообложение имущества в его стоимостном выражении, находящегося на балансе предприятия и представляющего собой совокупность основных и оборотных средств и финансовых активов.

Налог на имущество юридических лиц был введен в действие с 1 января 1992 года на базе Федерального закона «О налоге на имущество предприятий» от 13.12.1991 г. (с учетом изменений и дополнений) в качестве регионального налога [14, с.279].

В 1992-1993 годах объектом налогообложения в соответствии с Законом № 2030-1 являлось имущество, представляющее собой совокупность



основных и оборотных средств и финансовых активов, включая расчеты с дебиторами за товары, работы и услуги. В последующие годы объект налогообложения по налогу на имущество существенно изменился и налогом на имущество стали облагаться только основные средства, нематериальные активы, запасы и затраты.

В последующем данная норма была закреплена Федеральным законом от 25 апреля 1995 г. № 62-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации "О налоге на имущество предприятий"» и исчисление налога с финансовых активов, в том числе денежных средств, было отменено.

Таким образом, с 1994 до 2004 года налогообложению подлежали основные средства, нематериальные активы, запасы и затраты, находящиеся на балансе налогоплательщика.

Важным этапом в развитии имущественного налогообложения стало введение Федеральным законом от 11.11.2003 г. № 139-ФЗ главы 30 Налогового Кодекса Российской Федерации «Налог на имущество организаций» (вступила в силу с 1 января 2004 года).

Данный налог имеет статус собственных доходных источников, и сумма налога зачисляется в бюджеты субъектов Российской Федерации. Положения по налогу на имущество, введенные указанной главой, с некоторыми изменениями действуют и сегодня.

При построении современной налоговой системы предусматривалось, 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. Его доля в общей сумме поступлений от имущественных налогов составляет более 95%, хотя удельный вес в доходах консолидированного бюджета Российской Федерации в 2010 году - 6%, в 2011 году - 9%, в 2012 году - 8% [17].

Уменьшение доли имущественных налогов за последние годы в общей сумме налоговых платежей связано с двумя основными причинами:

-возрастанием роли других налогов (например, налога на добычу полезных ископаемых);

-применением в качестве налоговой базы по налогу на имущество балансовой стоимости основных средств, которое приводит к снижению размера налоговой базы по налогу.

Нестабильность наших налогов, постоянный пересмотр ставок, количества налогов, льгот и т. д. также, несомненно, играет отрицательную роль. Поэтому налогообложение имущества должно совершенствоваться и перестраиваться в целях сокращения степени перераспределения национального дохода через систему налогообложения. Действующая в России налоговая система к чистому налоговому бремени порождает огромные дополнительные издержки - объем нормативной документации, регулирующей учет.

Проводимые реформы в Российской Федерации сегодня связаны с переходом от остаточной стоимости имущества к кадастровой стоимости, которая теперь заменяет их инвентаризационную стоимость и земельный налог.

Данный подход обуславливается тем, что органы власти таким образом могут реально обеспечивать эффективный контроль над накопленным имуществом, полнотой учета и сбора имущественных налогов, оценивать необходимость предоставления налоговых льгот [24, с. 47].

Целями концепции реформирования имущественных налогов и перехода на налогообложение недвижимости являются:

-снижение налогового бремени, возложенного на товаропроизводителей за счет переноса налога на пассивную часть основных фондов (недвижимое имущество);

- стимулирование модернизации производственных мощностей, так как они выводятся из под налогообложения;

-стимулирование эффективного использования земли, зданий, сооружений и постепенное увеличение интенсивности использования или перераспределения недвижимости в пользу более эффективных пользователей;

-создание стабильной базы доходов региональных и местных бюджетов за счет стимулирования развития рынка недвижимости;

-укрепление прав собственности и повышение деловой активности;

-более справедливое распределение налогового бремени, поскольку владельцы дорогих объектов будут платить в бюджет больше;

-установление для организаций более рациональных налоговых льгот, имеющих стратегическое значение для страны или носящих социальный характер;

- упрощение системы налогообложения.

Федеральным законом № 307-ФЗ от 02.11.2013 г. глава 30 дополнена статьей 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации, которая регламентирует особенности:

- определения налоговой базы;

- исчисления и уплаты налога.

С 1 января 2014 года вступил в силу Федеральный закон от 02.11.2013 г. № 307-ФЗ. Данный закон внес изменения в статью 12 части первой и главу 30 части второй Налогового кодекса Российской Федерации. Наиболее важные изменения коснулись налогообложения некоторых объектов недвижимости. К этим объектам относятся:

-административно-деловые центры и помещения в них;

-торговые центры (комплексы) и помещения в них;

-нежилые помещения, назначение которых в соответствии с кадастровыми паспортами объектов недвижимости или документами технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости предусматривает размещение офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и бытового обслуживания;

-объекты недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, а также объекты недвижимого имущества иностранных

организаций, не относящиеся к деятельности данных организаций в Российской Федерации через постоянные представительства [22, с.56].

Стоит обратить внимание, что после принятия закона переход к определению налоговой базы как их среднегодовой стоимости не допускается.

Второй важный аспект в изменениях, которые внес Федеральный закон № 307-ФЗ от 02.11.2013 г., это исчисление суммы налога и суммы авансовых платежей по нему для объектов недвижимости, чья налоговая база определяется как кадастровая стоимость имущества. Для них действуют следующие особенности:

- сумма авансового платежа по налогу исчисляется по истечении отчетного периода как 1/4 кадастровой стоимости объекта недвижимости по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом, умноженная на соответствующую налоговую ставку;

- в случае, если кадастровая стоимость была определена в соответствии с законодательством Российской Федерации в течение налогового (отчетного) периода и/или указанный объект недвижимого имущества не включен в перечень по состоянию на 1 января года налогового периода, определение налоговой базы и исчисление суммы налога (суммы авансового платежа по налогу) по текущему налоговому периоду в отношении данного объекта недвижимого имущества осуществляются в порядке, предусмотренном главой 30 Налогового кодекса Российской Федерации, без учета положений статьи 378.2 Налогового кодекса Российской Федерации;

- объект недвижимого имущества подлежит налогообложению у собственника такого имущества, если иное не предусмотрено главой 30 Налогового кодекса Российской Федерации

В рамках подготовки поправок к проекту федерального закона № 51763-4 "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации" предлагается на первом этапе в качестве налогоплательщиков налога на недвижимое имущество признать физических лиц, обладающих

правом собственности на здания, строения, сооружения, жилые и нежилые помещения, а также обладающие правом собственности, правом постоянного (бессрочного) пользования или правом пожизненного наследуемого владения на земельный участок.

В качестве налоговой базы для исчисления налога на недвижимое имущество устанавливается кадастровая стоимость соответствующего объекта налогообложения. Как показывают предварительные расчеты, при определении налоговой базы для исчисления налога на недвижимость, физическим лицам целесообразно предоставлять стандартные и социальные налоговые вычеты.

Стандартный налоговый вычет предоставляется всем налогоплательщикам в отношении жилого помещения, а также жилого строения, расположенного на земельном участке в садоводческом или дачном некоммерческом объединении, в размере кадастровой стоимости определенного количества квадратных метров соответствующего объекта налогообложения.

Социальный налоговый вычет предлагается предоставлять отдельным категориям налогоплательщиков (Героям Советского Союза, Героям Российской Федерации, полным кавалерам ордена Славы; инвалидам I и II групп инвалидности; ветеранам и инвалидам Великой Отечественной войны, а также ветеранам и инвалидам боевых действий; пенсионерам и иным социально незащищенным категориям граждан) в отношении жилого помещения, а также жилого строения, расположенного на земельном участке в садоводческом и дачном некоммерческом объединении, в размере кадастровой стоимости определенного количества квадратных метров соответствующего объекта, а в отношении земельного участка - на величину кадастровой стоимости определенного количества квадратных метров площади земельного участка.

Налоговый вычет должен предоставляться в отношении одного объекта налогообложения по выбору налогоплательщика.

При этом в рамках налога на недвижимость будет введено повышенное налогообложение недвижимого имущества физических лиц с высокой кадастровой стоимостью. В соответствии с Планом реализации мероприятий, обеспечивающих введение на территории Российской Федерации налога на недвижимое имущество, оценка всех объектов капитального строительства в Российской Федерации должна была быть завершена Минэкономразвития России в 2012 году. При этом сроки введения налога на недвижимость напрямую зависят от сроков завершения оценки капитального строительства, поскольку определение наиболее эффективных налоговых ставок по налогу на недвижимое имущество, а также установление конкретных размеров налоговых вычетов возможно только после окончания формирования налоговой базы - кадастровой стоимости объектов недвижимости.

Уже в 2013 году единый имущественный налог появился в 12 регионах России (Башкирия, Татарстан, Краснодарский и Красноярский края, Иркутская, Калининградская, Калужская, Кемеровская, Нижегородская, Ростовская, Самарская и Тверская области), а к 2014 году он будет введен на всей территории страны.

Вопрос налогообложения объектов роскоши следует решать в рамках планируемого к введению налога на недвижимое имущество. При введении минимальной ставки налога на недвижимость (земельные участки, здания, строения, жилые и нежилые помещения, находящиеся в собственности физических лиц) предполагается установить ставки в зависимости от совокупной кадастровой стоимости всех объектов недвижимости в собственности физического лица в размере от 0,05% до 0,3%.

При этом максимальная ставка (без возможности ее снижения на местном уровне) будет установлена для совокупной кадастровой стоимости всех объектов недвижимости свыше 300 млн. рублей. Также предполагается, что повышенная налоговая ставка, применяемая к дорогостоящей недвижимости, будет применяться вне зависимости от того, кто является собственником указанных объектов (организации или физические лица), а

также от количества собственников. Помимо этого начиная с 2013 года введена минимальная ставка транспортного налога (без возможности ее снижения законами субъектов Российской Федерации) для легковых автомобилей с мощностью двигателя свыше 410 л. с. в размере 300 руб. с 1 л. с. с возможностью увеличения этой ставки законами субъектов Российской Федерации.

Также, увеличена в 5 раз средние ставки транспортного налога для мощных мотоциклов (с мощностью двигателя свыше 130 - 150 л. с.), гидроциклов (свыше 150 л. с.), катеров и яхт (свыше 300 л. с.). Повышенные налоговые ставки предлагается применять в отношении транспортных средств, произведенных после 2000 года.

При этом взимание повышенного налога не предполагается в отношении спортивных автомобилей и мотоциклов, используемых исключительно для участия в спортивных соревнованиях. В целях децентрализации полномочий между уровнями публичной власти в пользу субъектов Российской Федерации и местного самоуправления в 2013-2015 годах будет продолжена работа по оптимизации установленных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах льгот по региональным и местным налогам (в т. ч. налогу на имущество организаций, земельному налогу и налогу на имущество физических лиц).

По результатам проведенных в 2010-2012 годах мероприятий по инвентаризации налоговых льгот и анализу их эффективности в предстоящий период планируется рассмотреть вопрос о возможных сроках отмены льгот по региональным и местным налогам, прежде всего наиболее крупных налоговых льгот по налогу на имущество организаций в отношении железнодорожных путей общего пользования, магистральных трубопроводов, линий энергопередачи, а также сооружений, являющихся неотъемлемой технологической частью указанных объектов.

Между тем отмена названных налоговых льгот может привести к незапланированному росту затрат субъектов естественных монополий в

газовой сфере, сфере электроэнергетики и на железнодорожном транспорте и, как следствие, к увеличению тарифов на перевозки грузов и пассажиров железнодорожным транспортом, тарифов на электрическую энергию и оптовых цен на природный газ. В связи с этим следует предусмотреть поэтапную отмену льгот по налогу на имущество организаций, которая будет заключаться в установлении в течение 7 лет пониженных предельных налоговых ставок по налогу на имущество организаций.

Таблица 3.1

## График повышения налоговых ставок

Период	Ставка (%)
с 1 января 2013 года	0,4
с 1 января 2014 года	0,7
с 1 января 2015 года	1,0
с 1 января 2016 года	1,3
с 1 января 2017 года	1,6
с 1 января 2018 года	1,9
с 1 января 2019 года	2,2

Кроме того, представляется целесообразным включить в перечень объектов налогообложения по земельному налогу земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, предоставленные для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд.

В настоящее время указанные земельные участки не являются объектом налогообложения по земельному налогу [48, с. 70].

При этом предполагается сохранение отдельных социальных льгот по региональным и местным налогам (например, для религиозных организаций, общероссийских общественных организаций инвалидов и др.). В связи с этим



планируется осуществление компенсации выпадающих доходов бюджетам субъектов Российской Федерации и местным бюджетам в рамках распределения дотаций на выравнивание бюджетной обеспеченности из фонда финансовой поддержки субъектов Российской Федерации.

Учитывая проводимые работы по введению налога на недвижимость, заменяющего налог на имущество физических лиц, вопрос об оптимизации налоговых льгот по налогу на имущество физических лиц следует рассматривать в рамках налога на недвижимость.

Таким образом, исходя из анализа тенденций развития системы имущественного налогообложения в Российской Федерации, можно предположить две основные тенденции развития.

С одной стороны, окончание процесса массовой кадастровой оценки и доработки процедуры кадастрового учета объектов недвижимости позволит ввести единый имущественный налог как на землю, так и на иное недвижимое имущество. То есть некоторыми организациями будет уплачиваться единый налог на недвижимость, расчет которого будет производиться с учетом кадастровой стоимости объекта недвижимости, который позволит значительно уменьшить налоговое бремя за счет объединения земельного налога и налога на имущество организаций.

Это позволит повысить эффективность имущественного налогообложения организаций. С другой стороны, создание стабильной базы доходов региональных и местных бюджетов за счет стимулирования развития рынка недвижимости в свою очередь станет серьезным рычагом влияния на инновационную деятельность в пределах Российской Федерации.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Результаты проведенного в диссертации исследования показывают, что имущественные налоги физических лиц составляют значительную часть в бюджетах муниципальных образований и соответственно являются составной частью финансовой системы Российской Федерации.

Поэтому в первой главе работы исследован исторический аспект взимания имущественных налогов в России, а также изучен зарубежный опыт. Также раскрыты основные понятия имущественных налогов, охарактеризованы плательщики налога на имущество физических лиц, объекты обложения, ставки, налоговая база и порядок исчисления налога на имущество физических лиц.

Во второй главе данной работы проведен анализ поступления имущественных налогов в бюджет города Белгорода и Белгородской области, который доказывает важность поступления имущественных налогов в бюджеты муниципальных образований. Также проведен анализ реформы налогообложения недвижимого имущества физических лиц, который показывает несовершенство налоговой системы Российской Федерации в части имущественных налогов.

Анализ поступления налогов в местные бюджеты показал, что общий объем доходов за счет местных налогов вырос на 56 % за период 2015-2017 гг., а именно доход от налога на имущество физических лиц вырос на 92 % за 2015-2017 гг., земельный налог на 29,3 % . Количество налогоплательщиков, учтенных в базе данных налоговых органов, увеличилось на 6 % за период 2015-2017 гг., а количество налогоплательщиков, которым налог исчислен, увеличилось на 3 %. Все эти данные свидетельствуют о том, что перед каждым муниципальным образованием встает проблема увеличения налоговой базы по местным налогам – как источник их пополнения.

Анализ реформы налогообложения имущества физических лиц показал, что о справедливости налогообложения недвижимости говорить еще рано, так

как основную массу облагаемых объектов на протяжении многих лет составляет жилой фонд. Это связано с тем, что на территории субъекта РФ не утверждены результаты кадастровой оценки всех объектов недвижимости, соответственно недострои фактически выпадают из налогообложения.

Среди зарегистрированных недостроев есть такие, по которым не может быть исчислен налог из-за отсутствия налоговой базы. Дело в том, что в тех субъектах РФ, где для исчисления НИФЛ еще пока используется инвентаризационная стоимость, объекты незавершенного строительства попросту не облагаются налогом, также не учитываются и налогом не облагаются те объекты, право собственности на которые не зарегистрировано. При этом какой-либо специальной обязанности у граждан регистрировать право собственности на недостроенный объект в настоящее время нет. В результате государственная регистрация таких объектов, как правило, вынужденная мера, обусловленная индивидуальными причинами владельца

Также хотелось бы отметить, что с 2015 добавились новые объекты обложения - это машино - место и ЕНК( единый недвижимый комплекс), а дачные домики переведены в категорию жилых домов.

По данным за 2017 г. , массовыми по количеству и самыми доходными для местных бюджетов являются две категории облагаемых объектов :

- 1) квартиры, комнаты;
- 2) жилые дома.

В совокупности их доля среди всех объектов обложения составляет 89,15 % , а совокупная доля исчисленного по ним НИФЛ – 69,86 % .

Анализ показывает, что на данный момент система обложения имущественных налогов совсем не совершенна, поэтому в третьей главе рассмотрены проблемы и пути решения, а также предложены идеи для реформирования и совершенствования налогообложения имущества физических лиц.

Исходя из анализа тенденций развития системы имущественного налогообложения в Российской Федерации, можно предположить две основные тенденции развития.

С одной стороны, окончание процесса массовой кадастровой оценки и доработки процедуры кадастрового учета объектов недвижимости позволит ввести единый имущественный налог как на землю, так и на иное недвижимое имущество.

То есть некоторыми организациями будет уплачиваться единый налог на недвижимость, расчет которого будет производиться с учетом кадастровой стоимости объекта недвижимости, который позволит значительно уменьшить налоговое бремя за счет объединения земельного налога и налога на имущество организаций. Это позволит повысить эффективность имущественного налогообложения организаций.

С другой стороны, создание стабильной базы доходов региональных и местных бюджетов за счет стимулирования развития рынка недвижимости в свою очередь станет серьезным рычагом влияния на инновационную деятельность в пределах Российской Федерации.

Налоговую базу по налогу на имущество физических лиц предлагается определять в размере 75 % от рыночной стоимости имущества, а затем постепенно увеличивать это соотношение, тем самым учитывать интересы государства и налогоплательщиков.

Предложенные мною организация и построение модели налога на недвижимость, оптимальные для российских условий, должны опираться на следующие принципы:

- 1) полномочия в области оценки стоимости и взимания налога должны быть сосредоточены у местных органов власти;
- 2) процедуру сбора данных об объектах недвижимости целесообразно организовать с помощью регистрационного метода;
- 3) необходимо для определения стоимости недвижимого имущества использовать массовую оценку объектов;

- 4) проводить переоценку объектов недвижимости целесообразно через 3-5 лет;
- 5) льготы должны предоставляться в отношении объектов (типов недвижимости), а не налогоплательщиков;
- 6) широкая налоговая база должна обеспечивать низкие пропорциональные налоговые ставки;
- 7) местный статус налога на недвижимость.

Принципы новой модели организации налогообложения должны быть заложены в нормативные и законодательные документы, регулирующие налогообложение имущества физических лиц.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Конституция Российской Федерации [Текст]: офиц. текст. – М.: Юрист, 2010. – 21 с.
2. Бюджетный кодекс Российской Федерации [Текст]: офиц. текст. – М.: Экзамен, 2010. – 420 с.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации: Части первая и вторая [Текст]: офиц. текст. – М.: Омега-Л, 2016. – 690 с.
4. Гражданский Кодекс РФ (ГК РФ) часть 1 от 30.11.1994 № 51-ФЗ [Текст] // Собрание законодательства РФ, № 44, 04.11.2013. – С.54
5. О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним [Текст]: Федеральный закон РФ (ФЗ РФ) от 21.07.1997 № 122-ФЗ (ред. от 02.11.2013) // Собрание законодательства РФ, № 44, 04.11.2013. – 59 с.
6. О внесении изменений в статью 52 части первой и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации [Текст]: Федеральный закон от 3 августа 2018 г. № 334-ФЗ
7. О налогах на имущество физических лиц [Текст] :Закон РФ от 09.12.1991 № 2003-1 (ред. от 23.07.2013) / Российская газета, № 163, 26.07.2013. – 145 с.
8. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения [Текст]: Федеральный закон от 18 июля 2011 г. №227-ФЗ.
9. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2017 год и на плановый период 2018 и 2019 годов/ [Электронный ресурс]: Официальный сайт «Министерство финансов Российской Федерации». – Режим доступа: <http://minfin.ru>.
10. Справочная информация о ставках и льготах по имущественным налогам [Электронный ресурс]: Официальный сайт Федеральной налоговой службы.- Режим доступа: <https://www.nalog.ru/rn31>
11. Абрамов, А.П. Совершенствование методов исчисления и взимания налогов с физических лиц [Электронный ресурс] / А. П. Абрамов //Вестник Томского государственного университета. - № 320 (март). - С. 146-150. URL:

<http://vital.lib.tsu.ru/vital/access/manager/Repository/vtls:000397374>. – Дата доступа – 01.06.2018

12. Агабекян, О.В.,. Налоги и налогообложение. [Текст]: учебное пособие/ О.В. Агабекян, К.С. Макарова -М.: МФПА, 2014. - 172с.
13. Адамов, Н.А. Пути оптимизации системы налогообложения [Текст]/ Н.А. Адамов, Т.А. Козенкова // Все о налогах – М., 2015.- № 5.- С.27-31
14. Александров ,И.М. Налоги и налогообложение. [Текст]: учебник / И.М. Александров - М.: ИТК Дашков и К, 2014. - 420с.
15. Алиев, Б.Х. О проблемах и перспективах введения налога на недвижимость в Российской Федерации [Текст] / Б. Х. Алиев, Х. М. Мусаева // Международный бухгалтерский учет — 2014. — № 38. — С. 49–55.
16. Алиева, Б.Х. Налоги и налоговая система Российской Федерации. [Текст]:учебное пособие /Б.Х. Алиева, Х.М. Мусаева – М.: Изд-во Юнити-Дана, 2014. – 439с.
17. Беликов, Е. Г. Налогообложение имущества физических лиц в свете введения в действие главы 32 НК РФ [Текст] / Е.Г. Беликов // Налоги- 2015. № 3.- С-12.
18. Богачев, С. В. Налог на недвижимость: зарубежный опыт [Текст]:/С.В. Богачев // Имущественные отношения в Российской Федерации - 2017. № 4(187).- С-19.
19. Бородина, Ю.И. Налог на недвижимость: новый механизм исчисления [Текст]/ Ю.И. Бородина // Наука и образование - 2014. - №12. – С. 22-24.
20. Владыка, М.В. Налоги и налогообложение: Учебник / В. Ф. Тарасова, М. В. Владыка, Т. В. Сапрыкина; Под общ. ред. В. Ф. Тарасова. – М. : КноРус, 2015. – 488 с.
21. Ворожбит, О. Ю., Уксуменко А. А. Реализация принципа справедливого налогообложения в налоге на имущество физических лиц [Текст]/ О.Ю. Ворожбит, А.А. Уксуменко // Налоги и налогообложение -2016. № 2(140).
22. Вылкова, Е.С. Налоги и налогообложение в схемах и таблицах. [Текст]: учебное пособие/ Е.С. Вылкова -М.: СПбГУЭФ, 2014. - 80с.
23. Вяльцев, Н.Н. Совершенствование механизма исчисления и уплаты налога на имущество физических лиц [Текст]/ Н.Н. Вяльцев // Управление экономическими системами - 2014. - №12.– С. 14-16.

24. Гаврильева, Т.Н. Налог на имущество физических лиц как база ожидаемого налога на недвижимость [Текст]: монография/ Т.Н. Гаврильева-ЭКО. - 2013. - № 2. – С. 47-50.
25. Голодова, Ж.Г. Трансформация налога на имущество физических лиц в России: предпосылки и направления [Текст] /Ж.Г. Голодова // Финансы - 2014. -№ 4. – С. 150-153.
26. Гончаренко, Л.И. Налоги и налоговая система Российской Федерации [Текст]: учебник и практикум для академического бакалавриата / Л.И. Гончаренко— М. : Издательство Юрайт, 2015. — 541 с.
27. Гончаренко, Л.И. Практикум по федеральным налогам и сборам с физических лиц. [Текст]: учебное пособие/ Л.И.Гончаренко – М.: МФПА, 2014. - 280с.
28. Горский, И.В. Налогообложение недвижимого имущества в зарубежных странах[Текст]:учебное пособие/ И.В. Горский - М.: Инфра-М, 2014. - 175с.
29. Грохотова, Н.В. Проблемы взыскания налоговой задолженности и пути их решения [Текст]/ Н. В. Грохотова // Труды Братского государственного университета. Сер.: Экономика и управление — 2015. — Т. 1. — С. 95–101
30. Дадашев, А.З., Налоги и налогообложение в Российской Федерации: учебное пособие /А.З. Дадашев, Д.А. Мешкова, Ю.А. Топчи – М.: Юнити-Дана, 2014. – 175с.
31. Дмитриева, Н.Г. Налоги и налогообложение в РФ. [Текст]: учебное пособие/ Н.Г. Дмитриева – М.: Ростов н/Д: Феникс, 2015. -512с.
32. Дорофеева, Н.А., Налоговое администрирование. [Текст]: монография/ Н.А. Дорофеева, А.В. Брилон, Н.В. Брилон – М.: Дашков и К, 2014. – 234с.
33. Жукова, С.В. Имущественные налоги с физических лиц [Текст]/ С. В. Жукова // Налоговый вестник - 2014. - № 11. - С. 34 – 39.
34. Заббарова, О.А. Введение налога на недвижимость имущество для физических лиц: проблемы и перспективы [Текст]/О.А. Заббарова // Управление экономическими системами - 2015. - №1. – С. 99-103.
35. Заббарова, О.А. Введение налога на недвижимое имущество для физических лиц : проблемы и перспективы. [Текст] / О.А. Заббарова, О.К. Ярославская // Электронный научный журнал -2015 г. №1(73). С.24.



36. Захарьин, В.Р. Налоги и налогообложение. [Текст]: учебное пособие/В.Р. Захарьин - М.: ИД ФОРУМ: НИЦ ИНФРА, 2014. – 320с.
37. Зозуля, В.В. Классификация имущества для целей налогообложения [Текст]/ В. В. Зозуля, А. В Зуйков // Международный бухгалтерский учет – 2015.- № 14.- С.41-50.
38. Ильин, И.Е. Новые аспекты налога на имущество физических лиц [Текст] /И.Е. Ильин // Аудитор - 2014. - №11. – С. 71-73.
39. Карасева, А.Д. Особенности налогообложения имущества физических лиц в РФ и зарубежных странах [Текст] /А.Д. Карасева // Теория и практика общественного развития - 2014. - №16. – С. 91-100.
40. Качур, О.В. Налоги и налогообложение. [Текст]: учебное пособие/ О.В Качур - М.: КноРус, 2014. - 247с.
41. Киреенко, А.П. Проявления региональной налоговой политики в условиях российского бюджетного федерализма [Текст]/ А.П. Киреенко,Е.Н. Орлова // Регион: экономика и социология - 2014. - №1.- С. 193-217
42. Комарова, Е.И. Совершенствование налогообложения недвижимого имущества граждан в России [Текст] / Е.И. Комарова, А.К. Фомина // Альманах современной науки и образования -2014.- №5.- С.91
43. Косарева , Т.Е. Налогообложение организаций и физических лиц. [Текст]: учебное пособие / Т.Е. Косарева - М.: ИНФРА-М, 2014. – 126с.
44. Косенкова, Ю. Ю. Зарубежный опыт налогообложения недвижимости [Текст]: / Ю.Ю. Косенкова // Социально-экономические явления и процессы. Тамбов - 2014. № 4. С. 61-64.
45. Косов , М.Е., Налогообложение имущества и доходов физических лиц. [Текст]: монография / М.Е. Косов, Л.А. Крамаренко, Т.Н. Аксанова – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. – 431с.
46. Курков, И.И. Налог на имущество физических лиц в России: проблемы и перспективы [Текст] / И.И. Курков // Актуальные вопросы современной науки - 2015. - №1. – С. 5-10.
47. Лермонтов, Ю.М. Комментарий к Основным направлениям налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов [Текст] / Ю.М.Лермонтов // Финансовый вестник – 2015. – том №9-С.-52

48. Липски, С. А. Новый шаг в развитии законодательства о налогообложении недвижимости [Текст]/ С.А. Липски // Налоги - 2015. Том № 4- С.-66-87
49. Мавлютов, Э.Р. Государство в регулировании имущественного налогообложения [Текст]/Э.Р. Мавлютов // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета - 2014. – №4 (28). – С. 51-54.
50. Майбуров, И.А. Теория и история налогообложения [Текст]: учебное пособие/ И.А. Майбуров - М. :Проспект, 2017 -422 с.
51. Майбуров, И.А., Теория налогообложения. [Текст]: учебное пособие/ И.А. Майбуров, А.М. Соколовская – М.: СИО, 2014. - 591с.
52. МАйбурова, И.А. Налоги и налогообложение. Палитра современных проблем [Текст]: моногр. для магистрантов, обучающихся по программам направления «Финансы и кредит» / И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. — М. : Юнити-Дана, 2014. — 375 с.
53. Мамонтов, В.Д. Земельные сервитуты: практика оценки соразмерной платы [Текст]/В.Д.Мамонтов, В.Ю.Сутягин, Я.Ю. Радюкова // Вестник Тамбовского университета. Серия Гуманитарные науки. Тамбов - 2015. № 2(142). С. 46-54.
54. Мезенцева, Ю. Р. Актуальные проблемы налогообложения физических лиц в РФ [Текст]/ Ю.Р. Мезенцева, Д.Х. Гончаев, К.Е. Харченко, Е.Е. Шевченко // Управление экономическими системами: электронный научный журнал -2017. № 6 -С.99-97
55. Мещерякова, О.В. Налоговые системы развитых стран. [Текст]: – Справочник/ О.В. Мещерякова О.В. – М.: Фонд «Правовая культура» 2014. – 201с.
56. Михина, Е.В. Правовые и экономические проблемы перехода к налогу на недвижимость в Российской Федерации [Текст] / Е.В. Михина // Налоги и налогообложение. Финансовое право - 2014. - № 12.– С. 41-45.
57. Налог на имущество физических лиц: постатейный научно-практический комментарий к главе 32 Налогового кодекса РФ / под ред. А. А. Ялбулганова. — М. : Ред. «Российской газеты», 2015. —Вып.5.-144 с.
58. Панков, А.И. Налоги и их сущностью. [Текст] учебное пособие / А.И Панков – М.: МЦФЭР, 2013. – 336с.
59. Пансков, В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика. [Текст]: В 2 т. Т. 1 : учебник и практикум для академического бакалавриата / В. Г. Пансков. — М. : Издательство Юрайт, 2016. — 336 с.

60. Перцева, Е.М. Налог на недвижимость - приоритетное направление налоговой политики Российской Федерации [Текст]/ Е.М. Перцева // Финансовое право - 2014. - №5. – С. 59-61.
61. Петрова, Г.В. Мировая практика налогообложения доходов и недвижимого имущества физических лиц [Текст] / Г.В. Петрова // Юридический мир – 2015. - №1. – С. 46-50.
62. Пинская, М. Р., Методологические подходы к налогообложению недвижимости и их реализация в налоговых системах России и Армении [Текст] / М.Р. Пинская, О.А. Алавердян, С.В. Богачев, Г. К. Оганян // Финансовый журнал - 2017. № 4.
63. Пичугин, А.В. Налог на имущество физических лиц: реалии и прогнозы [Текст] / А.В. Пичугин // Налоги и финансовое право - 2015. - № 1. – С. 15-17.
64. Погодина И.В. Налогообложение недвижимого имущества : проблемы и перспективы [Текст] / И. В. Погодина , А.А. Борисова // Налоги – 2015 .-№ 5.- с. 25-28
65. Попов, Г.В. Основы оценки недвижимости [Текст]: учебное пособие / Г.В. Попов - М.: РИО, 2015. - 122с.
66. Притула, С.В. Налоги с физических лиц [Текст]: учебник/ С.В. Притула - М.: РосНОУ, 2014. – 147с.
67. Пьянова, М. В. Новый налог на имущество физических лиц: социальное измерение [Текст] /М.В. Пьянова // Международный научный журнал «Символ науки»/ - 2016. № 3.
68. Рыманов, А.Ю. Налоги и налогообложение [Текст] / А.Ю. Рыманов // Налоговое право – 2014. -№14. – С. 48-90.
69. Сандырев, Г.Г. Особенности юридических конструкций налогов с физических лиц [Текст]: /Г.Г. Сандырев // Финансовое право - 2015. - № 2. С. 47-50.
70. Санникова, А.Б. Налог на недвижимость [Текст] /А.Б. Санникова// Бухгалтерия и кадры - 2014. - №10. – С. 71-75.
71. Сулейманов, Д.Н. Новый закон о налоге на имущество физических лиц - экзамен на налоговую грамотность [Текст] / Д.Н. Сулейманов // Международный научно-исследовательский журнал - 2015. - №1-2. С. 78-79.
72. Телегус, А.В. Налоговый контроль: сущность подхода "объект контроля - налогоплательщик [Текст]/ А.В. Телегус // Финансы и кредит - 2014. - № 25.

73. Толкушкин, А.В. История налогов в России. [Текст]: учебное пособие / А.В. Толкушкин - М.: Инфра-М, 2014. – 56с.
74. Толкушкин, А.В. Налогообложение физических лиц при операциях с недвижимостью [Текст]: учебное пособие / А.В. Толкушкин.- М. : ЮРИСТЪ, 2015- 344 с.
75. Федорцова, Р. П., Артемьева О. И. Налог на имущество физических лиц в формировании муниципальных бюджетов [Текст] /Р.П. Федорцова, О.И. Артемьева// Налоги. -2015. № 3.
76. Цинделиани, И.А. Налоговое право [Текст] : учебник для бакалавров/ И.А. Цинделиани - М.: Проспект, 2017.-478 с.
77. Черник, Д.Г. Налоги и налогообложение. [Текст]: учебное пособие / Д.Г. Черник - М.: Издательство Юрайт, 2014. – 182с.
78. Шакирова, Р. К. Концепция налога на роскошь: зарубежный опыт, отечественная практика и альтернативы [Текст] / Р.К. Шакирова // Вестник Томского государственного университета. Экономика - 2016. № 1(33).
79. Шаров, С.Ю. Последствия изменений в расчете налога на имущество физических лиц [Текст] /С.Ю. Шаров // Народонаселение -2015 г. №2(68) с. 101-106.
80. Юткина, Т.Ф. Налоги и налогообложение [Текст]: учебное пособие /Т.Ф. Юткина - М.: ИНФРА-М, 2014. - 567с.

ПРИЛОЖЕНИЯ

