



МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего образования
«Дальневосточный федеральный университет»

ШКОЛА ЭКОНОМИКИ И МЕНЕДЖМЕНТА

Кафедра «Финансы и кредит»

Федорова Мариника Альбертовна

**НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ НЕДВИЖИМОСТИ: ЗАРУБЕЖНАЯ И РОССИЙСКАЯ
ПРАКТИКА**

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

по образовательной программе подготовки

бакалавров

по направлению «38.03.01 Экономика»

«Налоги и налогообложение»

г. Владивосток
2018

Оглавление

Введение	4
1 Теоретические основы налогообложения недвижимости	7
1.1 История налогообложения недвижимого имущества в РФ и зарубежных странах	7
1.2 Нормативно-правовое регулирование налогообложения недвижимости в РФ	15
2 Особенности налогообложения недвижимости в РФ и зарубежных странах ..	21
2.1 Анализ налоговых поступлений по налогообложению недвижимого имущества в РФ и зарубежных странах	21
2.2 Практика налогообложения недвижимости в РФ и зарубежных странах..	40
2.3 Особенности налогового контроля налогообложения недвижимости в РФ и зарубежных странах	54
Заключение	65
Список использованных источников	68
Приложения	73

Введение

Недвижимость – это важный элемент жизнеобеспечения человечества, а также атрибут хозяйственной деятельности, что определяет ее высокую социальную и экономическую значимость. Однако на сегодняшний день в условиях инфляции рынок недвижимости находится не в лучшем состоянии. В такой ситуации недвижимое имущество, являясь объектом собственности, управления и рыночного оборота, тем самым участвуя в огромном количестве отношений, требует особого регулирования.

Российская практика налогообложения недвижимости во многом отличается от зарубежной. В РФ система налогообложения недвижимости включает в себя налог на имущество организаций, налог на имущество физических лиц и земельный налог. Налоги с недвижимости не имеют ключевой роли в формировании местных и региональных бюджетов, чего не скажешь о зарубежном опыте. Практика за рубежом в большей степени характеризуется унификацией налогообложения имущества различных категорий налогоплательщиков (юридических и физических лиц) посредством взимания налога на недвижимость, который во многих странах признается основным бюджетообразующим налогом.

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 могут отличаться не только по видам, структуре налогов, ставкам, способам взимания, но и по фискальным полномочиям органов власти и предоставляемым льготам. При таком раскладе очевидна ценность выполнения сравнительного анализа зарубежного и отечественного опыта.

Вышеизложенная ситуация обуславливает необходимость пересмотра текущую стратегию налоговой политики в области налогообложения недвижимости, при этом

стоит учесть важность согласования экономических интересов государства и налогоплательщика на основе оптимального уровня налогообложения.

Целью выпускной квалификационной работы является исследование практики налогообложения недвижимости в РФ и зарубежных странах.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

- исследовать историю развития налогообложения недвижимости в РФ и зарубежных странах;
- исследовать нормативно-правовую базу регулирования недвижимости в РФ;
- исследовать особенности и порядок налогообложения недвижимого имущества в российской и зарубежной практике;
- провести сравнительный анализ налогообложения имущества физических лиц и организаций в зарубежных странах и РФ;
- проанализировать поступления земельного налога, налогов на имущество организаций и физических лиц в консолидированный бюджет РФ и налога на недвижимость зарубежных стран;
- выявить проблемы налогообложения недвижимости в РФ и наметить пути его совершенствования.

Объектом исследования является налогообложение недвижимости в зарубежных странах и РФ.

Предметом исследования является механизм исчисления и взимания налоговых платежей при налогообложении недвижимости в РФ и за рубежом.

Методологической и теоретической основой написания выпускной квалификационной работы послужили законодательные и нормативные документы по теме исследования, в том числе Налоговый кодекс РФ, монографии, учебные пособия, труды отечественных и зарубежных экономистов по данной теме, тематические публикации в периодической печати и интернет-источников таких авторов, как С. В. Богачев, Е. В. Иванкина, Ю. Ю. Косенкова, И. В. Лукашова, А. В.

Осенняя, И. В. Будагов, Б. А. Хакук, Е. С. Бондаренко, Е. П. Поспелова, С. А. Липски, В. Б. Токарев и т.д.

Работа состоит из двух глав, введения, заключения, списка использованных источников, приложений.

В первой главе рассмотрена история развития налогообложения недвижимости в РФ и зарубежных странах, приведена характеристика нормативно-правовых актов, регулирующих налоги с недвижимости.

Во второй главе работы проведен сравнительный анализ налогообложения недвижимости в странах стран ОЭСР и России, осуществлен анализ поступлений от налогообложения недвижимости в РФ и наиболее развитых стран ОЭСР таких как, Великобритания, Канада, США, Корея и Израиль. Выявлены существующие проблемы налогообложения недвижимости в России, а также предложены решения по его оптимизации.

1 Теоретические основы налогообложения недвижимости

1.1 История налогообложения недвижимого имущества в РФ и зарубежных странах

Налоги на недвижимость устанавливались в Египте, Вавилоне, Персии, Китае и во всем Древнем мире. Основное направление раннего налогообложения недвижимости заключалось в земле и ее производственной стоимости.

Древний Египет имел процветающую культуру, которая началась около 5000 лет до н. э. и длилась тысячи лет. К 3000 лет до н. э. налоги взимались со стоимости зерна, скота, нефти, пива и земли. Оценку имущества осуществляли налоговые оценщики, которые хранили записи о том, кому принадлежал титул на землю, а также о размере их полей. Ставка налога составляла 10% от всего производства.

Так же обстояло дело в Древней Греции. В период 431-404 до н. э. налоги, начисленные в Афинах и Аттике (территория Афин), оценивались в соответствии со стоимостью и продуктивностью земли, при этом более продуктивные земли получали более высокие оценки. Примерно с 200 г. до н. э. до 300 г. н. э. римляне платили налоги на имущество со стоимости земли, зданий, скота, деревьев, виноградников и другой личной собственности.

В Риме во время правления императора Августом Октавианом (63 г. до н.э. - 14 г. н.э.) была проведена кардинальная налоговая реформа [21], в результате которой появилось различного вида налогов, в том числе налог на недвижимость.

В первые годы Римской республики налоговая ставка составляла всего один процент от стоимости (земля, здания и вся личная собственность, включая растения и животных). Одним из наиболее важных достижений стала переоценка на основе фиксированных ставок платы за землю. Если фермер много работал и производил больше урожая, чем менее продуктивный сосед, он все равно платил налог на имущество того же размера.

В Византии при Юстиниане (527-565) был введен дополнительный налог – «налог на воздух» (аэрикон). Такой налог взимался с владельцев, живущих в высоких зданиях. Налог на воздух был прямо пропорционально равен размеру здания [14]. Причина налогообложения заключалась в том, что воздух считался всеобщей «собственностью», и, когда шел процесс строительства больших жилых зданий, полагали, что застройщик неправомерно присваивает себе больше воздуха, так как в дома маленького размера помещается меньшее количество.

В X-XII вв. среднестатистический крестьянин в Англии платил десятую часть (десятину) от стоимости урожая, которая затем передавалась королю. Крестьяне также должны были либо дать церкви дополнительную десятую часть урожая, либо потратить одну десятую часть своего труда на работу в церкви. После 1066 года Вильгельм Завоеватель создал раннюю форму налогообложения земли, благодаря которой городские власти начинают вести кадастровый учет всех, кому принадлежит имущество [56]. Каждый город вел книгу оценки каждого имущества и общей суммы налога на имущество, причитающегося за каждого человека.

В XVII в. дома местных жителей Голландии облагались налогом по ширине своих свойств, что, как ни странно, вызывало большой интерес в узких фасадах, но более широких с задней стороны.

Первый налог по дыму был установлен во Франции. Наличие дыма из трубы говорило о том, что в доме живут, и таким образом устанавливался объект налогообложения вплоть до XVIII века [10].

С 1662-1689 гг. в Англии был введен подоходный налог, который распространился на некоторые континентальные графства. Налог выступал как критерий оценивания рыночной стоимости здания. Объектом налогообложения являлась дымовая труба (дымоход). Оценщики фиксировали количество и размер очагов в каждом доме и определяли их величину соответственно. Единица очага для типичного крестьянского жилья получила низкую оценку по сравнению с некоторыми

особняками, которые имели двадцать или тридцать отапливаемых помещений. Впоследствии этот налог возненавидели и, в конце концов, отменили.

В 1696 году в Англии был введен налог на окна. Своего рода данный налог являлся прогрессивным налогом на богатство, администрируемый по скользящей шкале количества окна. Предполагалось, что чем больше окон в жилых домах, тем богаче считался владелец.

Налог взимался не с каждого окна – хозяева домов, имевших от 10 до 14 окон, должны были уплачивать одну сумму, от 15 до 19 окон – другую и т.д. Данный налог просуществовал вплоть до 1851 г., когда его заменил домовый налог [10].

Подобный налог существовал и во Франции с 1798-1926 гг., который был установлен Наполеоном и назван налогом на двери и окна в качестве дополнения к квартирному налогу.

В 1797 г. Конгресс США ввел в действие национальный налог на имущество, распределяемый населением. Налог стал известен как оконный налог, так как оценщики должны были оценивать недвижимость по количеству и размеру окон и дверей каждого дома в дополнение к земельному налогу.

В ранние времена Японии сумма налога на основные средства определялась в зависимости от ширины улицы фасада каждого дома. Сейчас напоминанием тому являются традиционные деревянные дома (мачии), располагаемые на очень узких уличных фасадах, но со значительной продольной глубиной.

Налогообложение недвижимого имущества в России берет начало со времен Древней Руси.

Издавна земельный налог являлся формой налогообложения земли. Первыми единицами налогообложения земли были плуг (рало, соха) и дым [20].

На размер земельного налога напрямую влияла не только площадь земельного участка, но и социальное положение и качество земли. Плодородие возделываемого земельного участка была взята за основу имущественного налогообложения России,

так как оно впоследствии приносило доход. Иными словами, доход от использования имущества имел ключевую роль в его налогообложении, как и в странах Запада.

Категории земель и измерения площадей в Древней Руси записывали в так называемых «сошных письмах», введенных Иваном III. На этой основе различали соху доброй и соху худой (плохой) земли [52]. Иным способом разделяли землю на десятины. Фактически «сошное письмо» являлось декларацией по налогу на недвижимость, взимаемый с «сохи».

С самого начала соха представляла собой не поземельную меру, а скорее финансовую единицу, выражавшую определенных размеров капитал, с которого государство взимало подати [43].

Соха была не единственной единицей измерения налогов. В некоторых регионах упоминаются и меньшие единицы, например «выть» – в пределах Московского княжества или «обжа» – в новгородских землях. Соответственно нормативным документом, устанавливавшим размер налогов с этих участков, являлось «вытное письмо» и «обежное письмо» [15].

В 1679 г. «соху» отменили, вместо нее единицей обложения приняли двор. В 1717 г. по решению Петра I на замену подворового налогообложения пришла «мужская душа» (подушное налогообложение) в качестве податной единицы.

Примечательно то, что в начале 19 столетия взимание земских повинностей (налогов) осуществлялось без каких-либо особых правил, а установлением их объемов занимался муниципалитет (местная власть) [31].

В период с 1808–1816 гг. система земских повинностей претерпела значительные изменения в отношении натуральных и финансовых повинностей. В частности, появилась классификация по форме – частичные и общие повинности [46].

Также существовала иная форма земских повинностей – натуральная. Тогда налоги взимались в виде личной работы с учетом поставленных муниципалитетом и правительством задач.

В 1851 г. ранее введенная классификация была упразднена с введением новой – на государственные (общие) и местные [18].

В 1863 г. Александром II впервые был установлен самостоятельный налог на недвижимость в городах, отменивший подушную подать с мещан (для остального населения отменена с 14 мая 1883 г.). Налогом на недвижимость облагались жилые дома, фабрики, заводы, бани, складские помещения, лавки, магазины и огороды [10].

Для расчета суммы налога налоговой базой принималась доходность недвижимого имущества, в иных случаях – стоимость недвижимости. Ставка составляла не более 10% чистого дохода, приносимого недвижимостью, или не более 1% ее рыночной цены.

В 1870 г. был установлен и с 1894 г. введен в городах государственный квартирный налог, который вносился в местное казначейство.

Налоговая база тоже рассчитывалась на основе доходности квартиры, определяемая исходя из фактического или потенциально возможного размера наемной платы в зависимости от того, сдается квартира или используется самим владельцем для проживания.

К середине 1918 г. были созданы Временные правила, касающиеся регулирования земского налогообложения. Существовали только поголовные налоги, сборы со скота и жилых зданий (помещений) вне города [24].

В период НЭПа имущественное налогообложение являлось составной частью подоходно-поимущественного налога, который был введен декретом ВЦИК от 16 ноября 1922 г.

В этот период был введен прямой подоходно-поимущественный налог, которым облагались как физические, так и юридические лица: акционерные общества, товарищества и др. Поимущественное обложение частных предприятий в тот период представляло собой налог на капитал и затрагивало производственное оборудование, запасы сырья и материалов. Государственные предприятия были освобождены от поимущественного обложения, но уплачивали подоходный налог по ставке 8% [45].

Налогом облагались доходы отдельных лиц и частных акционерных обществ от торговой и промышленной деятельности, владения зданиями, занятий свободными профессиями. Ставка налога устанавливалась в размере 0,33–1,5% от стоимости имущества.

В 1923 г. в целях сокращения общего количества налогов квартирный налог был включен в состав подоходно-поимущественного налога [48].

Однако налогообложение имущества, сохраненное в 1923 г., вскоре утратило свое значение и в 1924 г. было отменено путем преобразования прежнего налога в подоходный.

В период 1930–1932 гг. проводились налоговые реформы, направленные на упразднение маловажных налогов. В частности, в результате реформы местные налоги состояли из двух налогов – налога на строения и земельную ренту.

С 1942 г. налогоплательщиком налога со строений считался владелец строения, а не фактический пользователь как прежде. В том же году к местным налогам включили колхозный сбор [50].

В дальнейшем такой состав оставался неизменным до 1981 г., в котором были приняты три вида местных налога – на землю, на транспорт и на имущество.

Позднее в силу увеличения размеров имущества и осуществления ряда преобразований налоговой системы поимущественный налог и ряд других налогов (всего 53 налога) были заменены без изменения основополагающих признаков на налог с оборота, который просуществовал до 1992 г. В процессе формирования системы налогообложения предприятий и организаций в России налог с оборота модернизирован в налог на прибыль и введен налог на имущество предприятий [15].

По итогу налоговая реформа 90-х гг. XX в. разделила имущественные налоги на три вида: налог на имущество предприятий, налог на имущество физических лиц и плата за землю [10].

Закон о плате за землю, принятый в 1992 г, ввел в действие три формы платы за использование земли: земельный налог, арендная плата, нормативная цена земли.

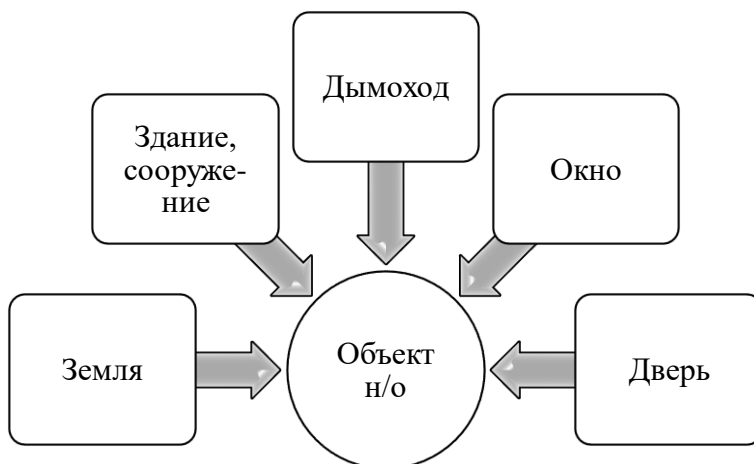
Отличие между условиями для граждан и юридических лиц состояло во льготах, порядке исчисления и сроках уплаты [45].

С 2005 г. со вступлением в силу главы 31 НК РФ «Земельный налог» закон о плате за землю утратил силу и по сей день за землю уплачивается единственная плата – земельный налог [1].

Налог на имущество предприятий был отменен с 01.01.2004 г., когда был введен налог на имущество организаций, регулируемый главой 30 НК РФ [1].

Позднее налогообложение имущества физических лиц (с 01.01.2015 г.) стало регулироваться главой 32 НК РФ «Налог на имущество физических лиц» [1].

Таким образом, в исторически сложившейся мировой системе налогообложения недвижимости устанавливались налоги на разнообразные объекты недвижимости, представленные на рисунке 1.



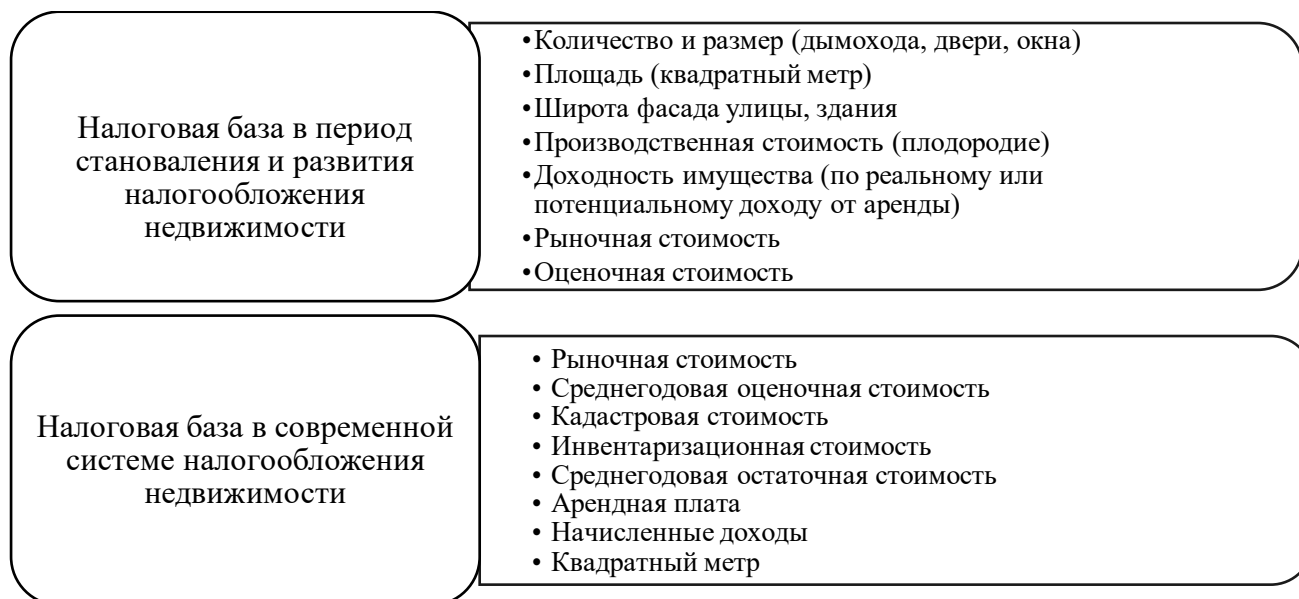
Источник: составлено автором на основании [10, 14, 15, 18, 20, 21, 24, 45, 46]

Рисунок 1 – Объекты налогообложения в истории налогообложения недвижимости в зарубежных странах и РФ

Налоги на такие объекты (Рисунок 1) были установлены в разные времена, начиная с древности, заканчивая Средневековьем. С некоторых объектов и по настоящее время взимаются налоги: с земли, зданий и сооружений, которые были

установлены в качестве объекта налогообложения недвижимого имущества еще в Древнем мире.

Необходимым видится составление исторической картины налоговой базы в налогообложении недвижимости, представленной на рисунке 2.



Источник: составлено автором на основании [32, 34, 37, 38, 41, 58]

Рисунок 2 – Налоговая база в системе налогообложения недвижимости в зарубежных странах и РФ

В данном подразделе исследована история становления и развития налогообложения недвижимости за рубежом и в РФ. Как выяснилось, взимание налога на недвижимое имущество берет начало с незапамятных времен – с Древнего мира. В некоторых странах Европы сегодня действует подобная практика взимания налога на недвижимость, сформированная еще десятки и даже сотни лет назад, претерпевшая лишь незначительные изменения. Наблюдается сокращение группы объектов налогообложения до двух единиц (земля, здание и сооружение). Также в отношении совокупности налоговых баз можно отметить сохранение их первоначального вида, только некоторая ее часть упразднилась (расчет по количеству, размеру, а также широте фасада здания) (Рисунок 2).

1.2 Нормативно-правовое регулирование налогообложения недвижимости в РФ

В настоящее время система налогообложения объектов недвижимости состоит из трех основных налогов: налога на имущество организаций, налога на имущество физических лиц и земельного налога.

Общеизвестно, что налоговая система России, налогообложение и методика исчисления налогов устанавливаются и регулируются Налоговым кодексом РФ, который является основным нормативно-правовым актом в области налогообложения.

Ввиду того, что налог на имущество организаций является региональным, а остальные два налога – местными, соответствующие органы власти (законодательные (представительные) органы субъектов РФ, органы местного самоуправления и соответствующие органы власти городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) вправе устанавливать обязанности платить налог и его элементы. При этом налог подлежит уплате на соответствующих территориях. Таким образом, указанные органы правомочны определять налоговую ставку в пределах, установленных НК РФ, отчетные периоды, порядок и сроки уплаты налога, а также дополнительные налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками.

Таким образом, следует разграничивать уровни системы нормативно-правового регулирования налогообложения недвижимости. Рассмотрим нормативные акты, регулирующие налог на имущество организаций на территории Приморского края в Таблице 1.

Таблица 1 – Система нормативно-правового регулирования налога на имущество организаций

Уровень регулирования	Нормативно-правовой акт
Федеральный уровень	30 глава Налогового кодекса РФ

Окончание таблицы 1

Уровень регулирования	Нормативно-правовой акт
Федеральный уровень	Постановление Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 504 «О перечне имущества, относящегося к железнодорожным путям общего пользования, федеральным автомобильным дорогам общего пользования, магистральным трубопроводам, линиям энергопередач, а также сооружений, являющихся неотъемлемой технологической частью указанных объектов, в отношении которых организации освобождаются от обложения налогом на имущество организаций» (в редакции от 23.11.2017 № 1421)
	Приказ ФНС России от 31.03.2017 г. № ММВ-7-21/271@ «Об утверждении форм и форматов представления налоговой декларации по налогу на имущество организаций и налогового расчета по авансовому платежу по налогу на имущество организаций в электронной форме и порядков их заполнения»
Региональный уровень	Закон Приморского края от 28 ноября 2003 года № 82-КЗ «О налоге на имущество организаций» (в редакции от 09.08.2017 № 160-КЗ)
	Распоряжение Департамента земельных и имущественных отношений Приморского края от 22.12.2016 № 451-ри «Об утверждении Перечня объектов недвижимого имущества, в отношении которых налоговая база определяется как кадастровая стоимость, на 2017 год» (в редакции от 13.11.2017 № 331-ри)

Источник: составлено автором на основании [1, 2, 4, 6, 7]

В соответствии с Таблицей 1, ФНС России устанавливает единую форму представления отчетности по данному налогу на территории всей РФ. Элементы налогообложения вышеупомянутого налога приведены в Таблице А.1 Приложения А. Кроме того, что орган субъекта РФ имеет право устанавливать налоговую ставку в пределах ограничений НК РФ, отчетные периоды, порядок и сроки уплаты налога, налоговые льготы, органу предоставляется право устанавливать особенности определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объектов недвижимости, указанных в НК РФ, однако с условием утверждения соответствующего субъекта результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества. К такому документу соответствует распоряжение Департамента земельных и имущественных отношений Приморского края.

К слову, налоговая ставка для объектов недвижимости, налоговая база которых принимается как кадастровая стоимость, установлена в размере 1,5% на 2018 г., а на

2019 г. и последующие годы – 2%. Относительно налоговых льгот, принятых и действующих на территории Приморского края, надо отметить освобождения от уплаты налога следующих категорий лиц:

- организаций – в отношении автомобильных дорог и дорожно-мостовых сооружений общего пользования на территории Приморского края, а также сооружения, являющиеся неотъемлемой технологической частью указанных объектов, которые находятся в собственности;

- сельскохозяйственных организаций в отношении, имущества, используемого в процессе сельскохозяйственного производства, в сумме средств, направленных в течение налогового периода на капитальное строительство производственных объектов, техническое перевооружение сельскохозяйственного производства и приобретение племенной животноводческой продукции, если их выручка составляет не менее 70% от общей суммы выручки от реализации соответствующей продукции;

- жилищных кооперативов, жилищно-строительных кооперативов, товариществ собственников жилья, объединения товариществ собственников жилья в отношении имущества, используемого ими для осуществления уставной деятельности;

- некоммерческих организаций – в отношении имущества, полученного на безвозмездной основе и не используемого в целях предпринимательской деятельности;

- организаций – в отношении объектов инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса, предназначенных для водоснабжения, водоотведения, строительство и реконструкция которых осуществлялись в рамках краевой целевой программы «Развитие г. Владивостока как центра международного сотрудничества в Азиатско-Тихоокеанском регионе» на 2008 - 2012 гг.;

- организаций – в отношении построенных в рамках подпрограммы «Развитие г. Владивостока как центра международного сотрудничества в Азиатско-Тихоокеанском регионе» федеральной целевой программы «Экономическое и

социальное развитие Дальнего Востока и Байкальского региона на период до 2018 года», источников генерации (объектов капитального строительства), объектов инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального и коммунально-бытового назначения, предназначенных для теплоснабжения, водоснабжения, водоотведения объектов на о. Русский, строительство которых осуществлялось в рамках указанной подпрограммы;

– организаций – в отношении объектов теплоснабжения, работающих на сжиженном углеводородном газе, и очистных сооружений биологической очистки, обеспечивающих функционирование аэропортов.

Далее в Таблице 2 представлены нормативно-правовые акты, регулирующие налог на имущество физических лиц.

Таблица 2 – Система нормативно-правового регулирования налога на имущество физических лиц

Уровень регулирования	Нормативно-правовой акт
Федеральный уровень	32 глава Налогового кодекса РФ
	Приказ ФНС от 14.11.2017 г. № ММВ-7-21/897@ «Об утверждении формы заявления о предоставлении налоговой льготы по транспортному налогу, земельному налогу, налогу на имущество физических лиц, порядка ее заполнения и формата представления заявления о предоставлении налоговой льготы в электронной форме»
	Письмо ФНС России от 12.03.2018 № БС-4-21/4565@ «Об изменении формы налогового уведомления»
Региональный уровень	Распоряжение Департамента земельных и имущественных отношений Приморского края от 22.12.2016 № 451-ри «Об утверждении Перечня объектов недвижимого имущества, в отношении которых налоговая база определяется как кадастровая стоимость, на 2017 год» (в редакции от 13.11.2017 № 331-ри)
Местный уровень	Решение Думы Владивостокского округа от 27 ноября 2014 года № 151-МПА «О налоге на имущество физических лиц на территории Владивостокского городского округа» (в редакции от 05.11.2015 № 222-МПА)

Источник: составлено автором на основании [1, 3, 5, 7, 9]

В силу того, что физические лица не производят исчисление налога по имуществу, так как это компетенции налоговых органов, налогоплательщикам поступают налоговые уведомления с расчетом суммы по соответствующему налогу.

Единая форма такого документа утверждена письмом ФНС России (Таблица 2), также приказом установлена форма заявления о предоставлении налоговой льготы, заполняемая и представляемая самим налогоплательщиком в налоговый орган.

Элементы налогообложения по налогу на имущество физических лиц показаны в Таблице А.2 Приложения А. Относительно объектов налогообложения важно обратить внимание на отсутствие развернутого определения состава общего имущества в многоквартирном доме. Его точное определение встречается редко, путаницы в определении объектов для налогообложения недвижимости не избежать. Несмотря на то, что пока не произошло судебного спора по поводу данного вопроса, считается необходимым разъяснить в статье 401 НК РФ [1].

Стоит отметить, что на территории Владивостокского городского округа до сих пор основная часть налога исчисляется по инвентаризационной стоимости недвижимости, ставки на которую приведены в Таблице 3.

Таблица 3 – Ставки налога на имущество физических лиц в отношении объектов, налоговая база по которым определяется исходя из инвентаризационной стоимости, принятые на территории г. Владивосток

В процентах

Суммарная инвентаризационная стоимость объектов налогообложения, умноженная на коэффициент-дефлятор (с учетом доли налогоплательщика в праве общей собственности на каждый из таких объектов)	Ставка налога
До 300000 р. включ.	0,10
Св. 300000 р. до 500000 р. включ.	0,20
Св. 500000 р. до 800000 р. включ.	0,3
Св.800000 р. до 1000000 р. включ.	0,50
Свыше 1000000 р.	1,00

Источник: [9]

Основываясь на данные Таблицы 3, следует заметить, что налоговые ставки установлены Думой г. Владивостока как усредненные или минимальные значения со шкалы, пределы которой определены НК РФ.

В свою очередь земельный налог регулируется нормативно-правовыми актами,

приведенных в Таблице 4.

Таблица 4 – Система нормативно-правового регулирования земельного налога

Уровень регулирования	Нормативно-правовой акт
Федеральный уровень	31 глава Налогового кодекса РФ
	Приказ ФНС России от 10.05.2017 № ММВ-7-21/347@ «Об утверждении формы и формата представления налоговой декларации по земельному налогу в электронной форме и порядка ее заполнения, а также признания утратившим силу приказа Федеральной налоговой службы от 28.10.2011 г. № ММВ-7-11/696@»
	Приказ ФНС России от 14.11.2017 № ММВ-7-21/897@ «Об утверждении формы заявления о предоставлении налоговой льготы по транспортному налогу, земельному налогу, налогу на имущество физических лиц, порядка ее заполнения и формата представления заявления о предоставлении налоговой льготы в электронной форме»
	Письмо ФНС России от 12.03.2018 № БС-4-21/4565@ «Об изменении формы налогового уведомления»
Местный уровень	Решение Думы Владивостокского округа от 28 октября 2005 года № 108 «О земельном налоге в городе Владивостоке» (в редакции от 09.04.2018 № 24-МПА)

Источник: составлено автором на основании [1, 3, 4, 5, 8]

Как представлено в Таблице 4, ФНС России устанавливает единую для всех налогоплательщиков (юридических лиц) по земельному налогу форму представления декларации. Заявление о предоставлении льготы и уведомление имеют идентичную форму, что и по налогу на имущество физических лиц.

В Таблице А.3 Приложения А дана характеристика элементов налогообложения по данному налогу.

Таким образом, в подразделе исследованы нормативно-правовые акты, регулирующие налоги на имущество организаций и физических лиц, а также земельный налог. Дана характеристика элементов налогообложения по соответствующим налогам в РФ.

2 Особенности налогообложения недвижимости в РФ и зарубежных странах

2.1 Анализ налоговых поступлений по налогообложению недвижимого имущества в РФ и зарубежных странах

По данным Федеральной налоговой службы составим анализ поступлений в консолидированный бюджет РФ по имущественным налогам с недвижимости. В Таблице 5 представлен анализ удельного веса налога на имущество организаций, налога на имущество физических лиц и земельного налога в общих налоговых поступлениях в консолидированный бюджет РФ за 2009-2017 гг.

Таблица 5 – Анализ удельного веса налога на имущество организаций, налога на имущество физических лиц и земельного налога в структуре налоговых доходов консолидированного бюджета РФ в период 2009-2017 гг.

В млрд р.

Показатель	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Общие налоговые поступления	6283,9	7659,5	9715,2	10954	11321,6	12606,3	13720,4	14386,1	17197
Удельный вес поступлений от налогообложения недвижимости в налоговых доходах, %	7,9	7,2	6,1	6,3	7	6,7	6,8	6,8	6,4
Налоговые поступления от налогообложения недвижимости, в т. ч.	496,6	552,7	594,7	695	794,1	839,4	928	977,2	1094,4
по налогу на имущество организаций	385,8	421,8	467,6	536,4	615,3	634,7	712,6	764,7	856,1
по налогу на имущество физических лиц	15,6	15,6	5	17,6	22,3	27,1	30,3	36,1	52,2
по земельному налогу	95,2	115,4	122,2	140,1	156,6	177,6	185,1	176,4	186
Удельный вес налога на имущество организаций в структуре налоговых доходов, %	6,1	5,5	4,8	4,9	5,4	5	5,2	5,3	5
Удельный вес налога на имущество физических лиц в налоговых доходах	0,3	0,2	0,1	0,2	0,2	0,2	0,2	0,3	0,3

Окончание таблицы 5

Удельный вес земельного налога в структуре налоговых доходов, млрд. р	1,5	1,5	1,3	2,3	1,4	1,4	1,4	1,2	1,1
---	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----

Источник: составлено автором на основании [35]

Согласно данным Таблицы 5, наибольший удельный вес налога на имущество организаций приходится на 2009 г. (6,14), а наименьший – на 2008 г. (4,07). По налогу на имущество физических лиц можно отметить, что наибольший удельный вес имеется в 2017 г. (52,23), а наименьший – в 2011 г. (4,94). Что касается поступлений по земельному налогу, ситуация схожа с налогом на имущество организаций в том ключе, что в общих налоговых поступлениях занимает большую долю, чем за весь за анализируемый период, в 2009-2010 гг., а меньшую – на начало периода, т. е. в 2008 г. Стоит заметить, на текущий момент по последним данным 2017 г. удельный вес немногим больше показателя 2008 г., несмотря на тот факт, что поступления выросли почти в 2,5 раза.

Кроме того, удельный вес налога на имущества физических лиц в период с 2012 по 2017 гг. непрерывно увеличивается, причем резкий скачок роста наблюдается в начале данного периода, что составляет 356,9% темпа роста. Данное обстоятельство объясняется изменением срока уплаты налога на имущество физических лиц с 1 января 2011 г. В Таблице 6 представлен анализ темпов роста доходов консолидированного бюджета от налогообложения недвижимости.

Таблица 6 – Анализ темпов роста поступлений по налогу на имущество организаций, налогу на имущество физических лиц и земельному налогу в консолидированный бюджет РФ в период 2009-2017 гг.

Показатель	В млрд. р.									
	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	
Общие налоговые поступления	6283,9	7659,5	9715,2	10954	11321,6	12606,3	13720,4	14386,1	17197	
Темп роста общих налоговых поступлений, %	-	121,9	126,8	112,8	103,4	111,3	108,8	104,9	119,5	

Окончание таблицы 6

Показатель	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Налоговые поступления от налогообложения недвижимости, в т. ч.:	496,6	552,7	594,7	695,0	794,1	839,4	928,0	977,2	1094,4
по налогу на имущество организаций	385,8	421,8	467,6	536,4	615,3	634,7	712,6	764,7	856,1
по налогу на имущество физических лиц	15,6	15,6	5,0	17,6	22,3	27,1	30,3	36,1	52,2
по земельному налогу	95,2	115,4	122,2	140,1	156,6	177,6	185,1	176,4	186,0
Темп роста налоговых поступлений от налогообложения недвижимости, %	-	111,3	107,6	116,9	114,3	105,7	110,5	105,3	112,0
Темп роста налога на имущество организаций, %	-	109,3	110,9	114,7	114,7	103,1	112,3	107,3	112,0
Темп роста налога на имущество физических лиц, %	-	99,7	31,7	356,9	126,4	121,8	111,6	119,1	144,7
Темп роста земельного налога, %	-	121,1	105,9	115,4	111,0	113,4	104,3	95,3	105,4

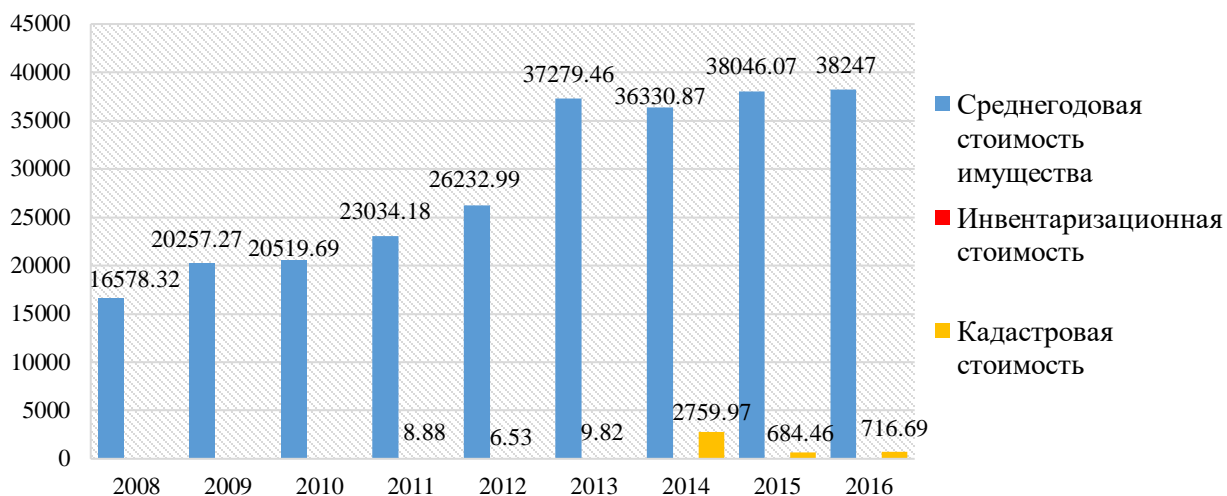
Источник: составлено автором на основании [35]

В соответствии с данным Таблицы 6, динамика поступлений налога на имущества физических лиц имеет положительную тенденцию, не считая период 2010-2011 гг. Снижения значений составляют соответственно 0,3% по сравнению с 2009 г. и 68,3% относительно 2010 г. Аналогичный вид линии тренда имеют поступления налога на имущество организаций, динамика которых на протяжении всего наблюдаемого периода стабильно возрастает. В некоторой степени так же можно утверждать о поступивших суммах земельного налога, не беря в учет снижение поступлений в 2016 г., причина которого во многом заключается в уменьшении кадастровой стоимости земельных участков в связи с установлением ее на уровне рыночной.

Из Таблицы 6 следует, что поступления от налогообложения недвижимого имущества постоянно возрастает со средним темпом роста 111,5. За весь анализируемый период наблюдается нестабильная динамика поступлений по налогам с недвижимого имущества, при этом необходимо принять во внимание тот факт, что

в общей доле налоговых поступлений в бюджет государства наблюдается снижение значения за последний год, который немногим больше показателя 2012 г.

Проанализируем динамику налоговой базы по налогу на имущество организаций в РФ, приведенной на рисунке 3.



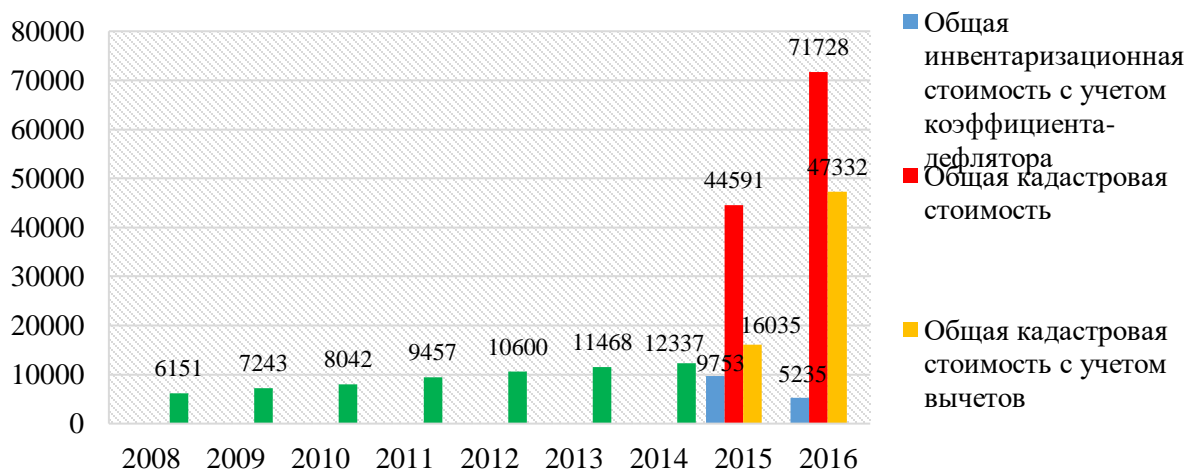
Источник: [49]

Рисунок 3 – Динамика налоговой базы по налогу на имущество организаций по России за 2008-2016 гг., млрд р.

Из рисунка 2 следует, что налоговая база по данному налогу непрерывно растет, кроме показателя 2014 г., отличившийся незначительным уменьшением на 2,5 %, что однако не отразилось на общие поступления по налогу на имущество организаций в консолидированный бюджет страны. По рисунку виден огромный скачок роста среднегодовой стоимости имущества, приходящийся на 2013 г. (на 42% по сравнению с 2012 г.), который был обусловлен отменой льгот определенных инфраструктурных объектов имущества (железнодорожных путей общего пользования, магистральных трубопроводов, линий энергопередачи и сооружений, являющихся их неотъемлемой технологической частью). Отметим также резкое снижение кадастровой стоимости в 2015 г. по сравнению с 2014 г. – на 2075,51 млрд. р., т. е. на 75,2%. Сокращение было вызвано установлением новой льготы, освобождающей от налогообложения

движимое имущество организации, принятого на учет с 01.01.2013 г. в качестве основного средства, и вступившей в действие с 2015 г.

Динамика налоговой базы налога на имущество физических лиц отражена на рисунке 4.

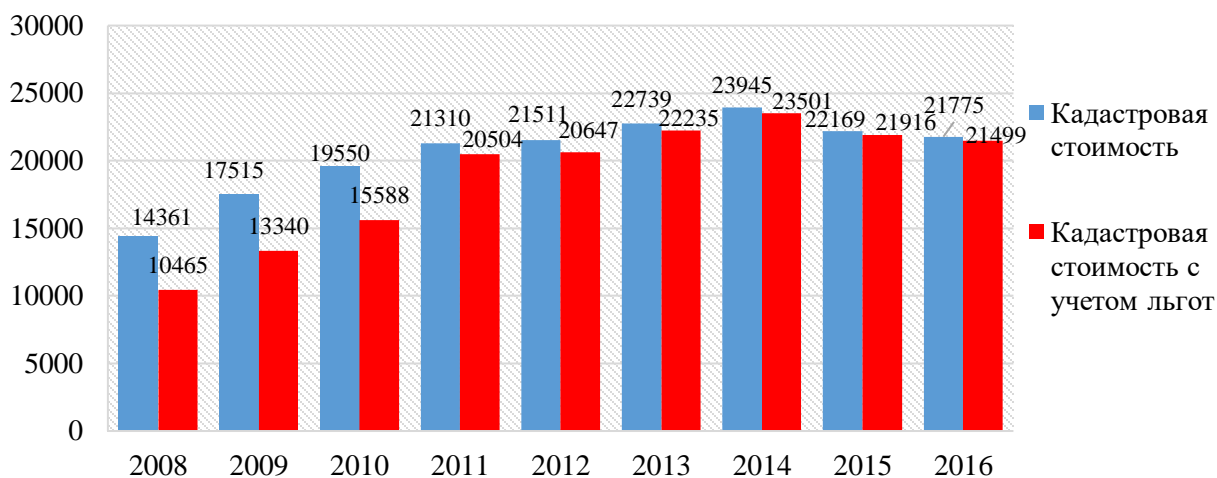


Источник: [35]

Рисунок 4 – Динамика налоговой базы по налогу на имущество физических лиц по России за 2008-2016 гг., млрд р.

Как видно на Рисунке 4, наибольшую стоимость имеет кадастровая стоимость, которая с начала введения превалировала над инвентаризационной стоимостью 2014 г. в 3,6 раза или на 32254 млрд р. Инвентаризационная стоимость с того года сократилась на 58,6% по состоянию на 2016 г. в связи с постепенным переходом муниципальных образований с инвентаризационной стоимости на кадастровую стоимость. Отмечается рост общей кадастровой стоимости в размере 60,8% по отношению к 2015 г., но после учета вычетов налоговая база сокращается на 34,1%, равное 24459,2 млрд р. Однако наглядно видно, что кадастровая стоимость с учетом вычетов, сохраняя динамику роста, имеет более выраженную тенденцию роста (295% в сравнении с 2015 г.).

На Рисунке 5 представлена динамика кадастровой стоимости имуществ по земельному налогу юридических лиц.

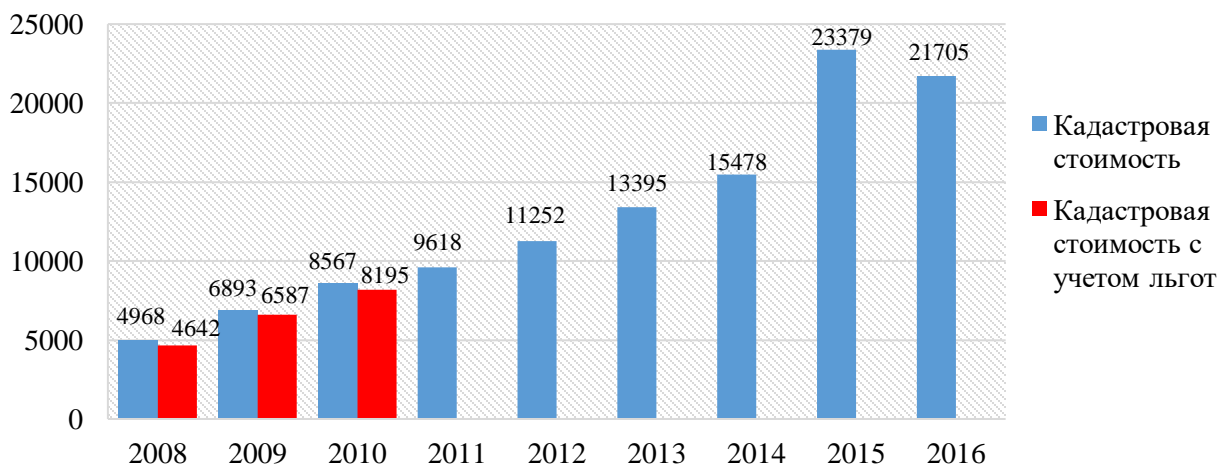


Источник: [35]

Рисунок 5 – Динамика налоговой базы по земельному налогу юридических лиц по России за 2008-2016 гг., млрд р.

Данные рисунка 5 свидетельствуют об уменьшении динамики налоговой базы земельного налога, тенденция которой наблюдается как раз с 2015 г. (7,4% по сравнению с 2014 г.).

На рисунке 6 приведена динамика налоговой базы земельного налога физических лиц.



Источник: [35]

Рисунок 6 – Динамика налоговой базы по земельному налогу физических лиц по России за 2008-2016 гг., млрд р.

Согласно данным рисунка 6, до 2016 г. наблюдается положительная тенденция налоговой базы. Заметно значительное увеличение стоимости в 2015 г. на 51% по сравнению с 2014 г. Такой огромный рост обусловлен установлением нового порядка налогообложения, предусмотренного НК РФ, налоговая база которого изменилась на кадастровую стоимость, наиболее приближенной к рыночной цене.

Анализ начислений земельного налога по юридическим лицам представлен в Таблице 7.

Таблица 7 – Анализ начислений земельного налога по юридическим лицам в РФ за 2011-2016 гг.

Показатель	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет, млн р.	123053,9	128361,4	143346,8	161286,8	149165,3	143713,6
Темп роста суммы налога, исчисленной к уплате в бюджет, %	-	104,3	111,7	112,5	92,5	96,3
Сумма налога, подлежащей уплате в бюджет в расчете на 1 налогоплательщика, тыс. р./чел.	209,7	203,2	215,9	234,0	284,9	273,4
Темп роста суммы налога, подлежащей уплате в бюджет в расчете на 1 налогоплательщика, %	-	96,9	106,2	108,4	121,8	96,0
Сумма налога, не поступившая в бюджет, в связи с предоставлением налогоплательщикам льгот, млн р., в т. ч.:	50027,8	51057,4	45959,8	51822,1	50724,7	55522,6
установленных нормативно-правовыми актами представительных органов МО, млн р.	41557,7	42971,2	36700,5	41839,8	39329,5	39805,7
Темп роста суммы налога, не поступившей в бюджет, в связи с предоставлением налогоплательщикам льгот, %	-	102,1	90,0	112,8	97,9	109,5
Темп роста суммы налога, не поступившей в бюджет, в связи с предоставлением налогоплательщикам льгот, установленных нормативно-правовыми актами представительных органов МО, %	-	103,4	85,4	114,0	94,0	101,2
Сумма налога, не поступившая в бюджет, в связи с предоставлением налогоплательщикам льгот в расчете на 1 льготника, тыс. р./чел.	572,4	583,5	570,2	640,6	618,6	663,3
Темп роста суммы налога, не поступившей в бюджет, в связи с предоставлением налогоплательщикам льгот в расчете на 1 льготника, %	-	101,9	97,7	112,3	96,6	107,2
Сумма налога, не поступившая в бюджет, в связи с предоставлением налогоплательщикам льгот, установленных нормативно-правовыми актами представительных органов МО, в расчете на 1 льготника, р./чел.	590,3	609,5	571,7	668,4	637,4	643,1

Окончание таблицы 7

Показатель	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Темп роста суммы налога, не поступившей в бюджет, в связи с предоставлением налогоплательщикам льгот, установленных нормативно-правовыми актами представительных органов МО, в расчете на 1 льготника, %	-	103,3	93,8	116,9	95,4	100,9

Источник: составлено автором на основании [35]

По данным Таблицы 7 следует отметить сокращение темпов роста суммы земельного налога, подлежащего уплате в бюджет, с 2015 г. (на 7,5%), тенденция которой прослеживается до конца анализируемого периода (на 3,7%). Относительно суммы налогов, не поступивших в бюджет, в связи с предоставлением льгот можно сказать, что в целом наблюдается увеличение за весь период. По сравнению с 2015 г. сумма не поступивших налогов в 2016 г. возросла на 9,5%, а с 2011 г. – на 11%. Причем больший удельный вес в общей сумме не поступивших налогов приходится на льготы местного уровня.

Результат анализа показал, что в 2016 г. на 1 юридическое лицо приходится 663,3 тыс. р. (7,2% роста по отношению к 2015 г.) не поступившего налога по льготе и 273,4 тыс. р. (4% сокращения по отношению к 2015 г.) подлежащего к уплате налога. Таким образом, суммы налога, не поступившего налога в бюджет по льготе, преобладают над исчисленной суммой налога к уплате на 389,9 тыс. р.

В Таблице 8 отражен анализ начислений земельного налога по физическим лицам.

Таблица 8 – Анализ начислений земельного налога по физическим лицам в РФ за 2011-2016 гг.

Показатель	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет, млн р.	19448,3	22985,9	28475,5	36051,4	43212,2	50053,0
Темп роста суммы налога, исчисленной к уплате в бюджет, %	-	118,2	123,9	126,6	119,9	115,8
Сумма налога, подлежащей уплате в бюджет в расчете на 1 налогоплательщика, р./чел.	623,4	684,6	827,1	1050,8	1388,8	1550,3
Темп роста суммы налога, подлежащей уплате в бюджет в расчете на 1 налогоплательщика, %	-	109,8	120,8	127,0	132,2	111,6

Окончание таблицы 8

Показатель	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Сумма налога, не поступившая в бюджет, в связи с предоставлением налогоплательщикам льгот, млн р., в т. ч.:	1572,3	1904,0	2079,2	2494,7	3101,6	3458,0
установленных нормативно-правовыми актами представительных органов МО, млн р.	1475,7	1805,4	1964,8	2345,0	3090,9	3266,7
Темп роста суммы налога, не поступившей в бюджет, в связи с предоставлением налогоплательщикам льгот, %	-	121,1	109,2	120,0	124,3	111,5
Темп роста суммы налога, не поступившей в бюджет, в связи с предоставлением налогоплательщикам льгот, установленных нормативно-правовыми актами представительных органов МО, %	-	122,3	108,8	119,4	131,8	105,7
Сумма налога, не поступившая в бюджет, в связи с предоставлением налогоплательщикам льгот в расчете на 1 льготника, р./чел.	414,8	492,9	545,3	648,5	1022,3	990,0
Темп роста суммы налога, не поступившей в бюджет, в связи с предоставлением налогоплательщикам льгот в расчете на 1 льготника, %	-	118,8	110,6	118,9	157,6	96,8
Сумма налога, не поступившая в бюджет, в связи с предоставлением налогоплательщикам льгот, установленных нормативно-правовыми актами представительных органов МО, в расчете на 1 льготника, р./чел.	511,5	603,2	655,8	755,1	1022,8	1106,5
Темп роста суммы налога, не поступившей в бюджет, в связи с предоставлением налогоплательщикам льгот, установленных нормативно-правовыми актами представительных органов МО, в расчете на 1 льготника, %	-	117,9	108,7	115,1	135,5	108,2

Источник: составлено автором на основании [35]

Данные Таблицы 8 показывают, что сумма земельного налога, исчисленная к уплате в бюджет, в течение исследуемого периода непрерывно растет. За последний год (2016 г.) темп роста исчисленной суммы составил 115,8%, а по сравнению с 2011 г. 257,4%. Подобную тенденцию можно наблюдать и у не поступивших земельных налогов в бюджет в связи с предоставлением льгот, темп роста которых равен 220% относительно начала анализируемого периода (2011 г.) и 111,5% относительно 2015 г. При этом наибольшую часть не поступивших налогов приходится по льготам, установленным на местном уровне (в среднем 95%).

Следует отметить, что в 2016 г. на 1 физическое лицо приходится 1550,3 р. исчисленной суммы налога к уплате, что соответствует 11,6% роста по сравнению с

прошлым годом. Положительная тенденция наблюдается не только по подлежащим к уплате налогам, но и по общей сумме налога, выпадающих в связи с предоставлением льгот, которая снизилась лишь в последний год на 3,2%. Как показывает результат анализа, сумма земельного налога, подлежащая уплате в бюджет, значительно больше суммы не поступившего налога в расчете на одного налогоплательщика (на 560,3 р. в 2016 г.).

Проанализируем начисления налога на имущество организаций, которые представлены в Таблице 9.

Таблица 9 – Анализ начислений налога на имущество организаций по России за 2011-2016 гг.

Показатель	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет, млн р.	485434,2	551815,8	625218,5	655437,1	727624,8	786302,9
Темп роста суммы налога, исчисленной к уплате в бюджет, %	-	113,7	113,3	104,8	111,0	108,1
Сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет в расчете на 1 налогоплательщика, тыс. р./чел.	666,3	781,7	981,8	1114,1	1206,1	1297,7
Темп роста суммы налога, исчисленной к уплате в бюджет в расчете на 1 налогоплательщика, %	-	117,3	125,6	113,5	108,3	107,6
Сумма налога, не поступившая в бюджет, в связи с предоставлением налогоплательщикам льгот, млн р., в т. ч.:						
установленных законами субъектов РФ, млн р.	131460,5	136929,1	152107,1	151077,1	156136,3	173057,0
Темп роста суммы налога, не поступившей в бюджет, в связи с предоставлением налогоплательщикам льгот, %	-	112,3	50,5	103,8	166,3	125,4
Темп роста суммы налога, не поступившей в бюджет, в связи с предоставлением налогоплательщикам льгот, установленных законами субъектов РФ, %	-	104,2	111,1	99,3	103,3	110,8
Сумма налога, не поступившая в бюджет, в связи с предоставлением налогоплательщикам льгот в расчете на 1 льготника, тыс. р./чел.	2609,6	3889,5	2520,8	2921,1	1187,8	1313,0
Темп роста суммы налога, не поступившей в бюджет, в связи с предоставлением налогоплательщикам льгот в расчете на 1 льготника, %	-	149,0	64,8	115,9	40,7	110,5
Сумма налога, не поступившая в бюджет, в связи с предоставлением налогоплательщикам льгот, установленных законами субъектов РФ, в расчете на 1 льготника, тыс. р./чел.	1207,2	1755,5	2304,7	2600,3	3061,5	3620,4

Окончание таблицы 9

Показатель	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Темп роста суммы налога, не поступившей в бюджет, в связи с предоставлением налогоплательщикам льгот, установленных законами субъектов РФ, в расчете на 1 льготника %	-	145,4	131,3	112,8	117,7	118,3

Источник: составлено автором на основании [35]

Данные Таблицы 9 отражают устойчивый рост исчисленной суммы налога на имущество организаций к уплате в бюджет (108,1% по отношению к 2015 г.). Похожую тенденцию имеет общая сумма не поступившего налога в связи с предоставлением налоговых льгот. В 2013 г. отмена льгот определенных инфраструктурных объектов имущества (железнодорожных путей общего пользования, магистральных трубопроводов, линий энергопередачи и сооружений, являющихся их неотъемлемой технологической частью) привела к значительному сокращению не поступивших налогов в связи с предоставлением льгот (на 49,5%), однако соизмеримого тому увеличения не последовало. Однако необходимо отметить, что общая сумма не поступившего налога на имущество организаций в бюджет в связи с установленными по нему льготами, в том числе установленных законами субъектов РФ, в последующие годы возрастает. Так, стремительный темп роста суммы не поступившего налога в связи с предоставлением льгот в размере 166,3% наблюдается в 2015 г. Огромный скачок объясняется вступлением в действие с 2015 г. новой льготы, которая освободила от налогообложения движимое имущество организации, принятое на учет с 01.01.2013 г. в качестве ОС (из 3–10-й амортизационных групп), кроме имущества, принятого на учет в результате реорганизации или ликвидации юридического лица либо полученного от взаимозависимого лица (п. 25 ст. 381 НК РФ).

Сумма налога на имущество организаций, исчисленная к уплате и приходящаяся на 1 налогоплательщика, в 2016 г. возросла на 7,6% (1297,7 тыс. р.) по сравнению с 2015 г. Однако сумма налога, не поступившая в бюджет и приходящаяся

на 1 юридическое лицо, в том же году имеет большее значение – 1313,0 тыс. р. с темпом роста 110,5%. Более того сумма налога, не поступившая в бюджет в расчете на одного льготника, который применяет установленную законом субъекта РФ льготу, в исследуемом периоде увеличивается с 1207,2 тыс. р. в 2011г. до 3620,4 тыс. р. в 2016 г., таким образом превалируя над суммой исчисленного налога в 2,8 раз. Между тем за последние два года выпадающие доходы от предоставления льгот организациям занимали соответственно 44,6% и 52,1% доли от всех поступлений по налогу на имущество организаций в консолидированный бюджет РФ.

Проанализируем начисления налога на имущество физических лиц в РФ, представленные в Таблице 10.

Таблица 10 – Анализ начислений налога на имущество физических лиц в РФ за 2011-2016 гг.

Показатель	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет, млн р.	24191,0	27353,4	33653,9	34644,9	45444,3	61581,6
Темп роста суммы налога, исчисленной к уплате в бюджет, %	-	113,1	123,0	102,9	131,1	135,5
Сумма налога, подлежащей уплате в бюджет в расчете на 1 налогоплательщика, р./чел.	350,3	385,2	466,4	494,8	646,0	857,6
Темп роста суммы налога, подлежащей уплате в бюджет в расчете на 1 налогоплательщика, %	-	110,0	121,1	106,1	130,6	132,8
Сумма налога, не поступившая в бюджет, в связи с предоставлением налогоплательщикам льгот, млн р., в т. ч.:	15688,7	18209,1	21415,5	24356,0	21649,8	28263,1
установленных нормативно-правовыми актами представительных органов МО, млн р.	129,3	115,4	124,1	132,6	1093,5	808,7
Темп роста суммы налога, не поступившей в бюджет, в связи с предоставлением налогоплательщикам льгот, %	-	116,1	117,6	113,7	88,9	130,5
Темп роста суммы налога, не поступившей в бюджет, в связи с предоставлением налогоплательщикам льгот, установленных нормативно-правовыми актами представительных органов МО, %	-	89,2	107,5	106,8	824,7	74,0
Сумма налога, не поступившая в бюджет, в связи с предоставлением налогоплательщикам льгот в расчете на 1 льготника, р./чел.	626,4	706,1	838,6	953,2	963,0	1240,0
Темп роста суммы налога, не поступившей в бюджет, в связи с предоставлением налогоплательщикам льгот в расчете на 1 льготника, %	-	112,7	118,8	113,7	101,0	128,8

Окончание таблицы 10

Показатель	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Сумма налога, не поступившая в бюджет, в связи с предоставлением налогоплательщикам льгот, установленных нормативно-правовыми актами представительных органов МО, в расчете на 1 льготника, р./чел.	428,5	377,9	416,6	492,9	868,6	960,6
Темп роста суммы налога, не поступившей в бюджет, в связи с предоставлением налогоплательщикам льгот, установленных нормативно-правовыми актами представительных органов МО, в расчете на 1 льготника, %	-	88,2	110,2	118,3	176,2	110,6

Источник: составлено автором на основании [35]

Как свидетельствуют данные Таблицы 10, общая сумма налога на имущество физических лиц, подлежащая уплате в бюджет, и сумма не поступившего налога в связи с предоставлением льгот имеют положительную тенденцию. В период 2011-2016 гг. исчисленная сумма выросла с 24191 млн р. до 61581,6 млн р., или в 2,5 раза. За этот же период сумма не поступивших налогов к 2016 г. составила 28263,1 млн р., что больше показателя 2011 г. в 1,8 раза.

В 2015 г. прослеживается колоссальный рост не поступивших налогов в связи с предоставлением льгот, установленных представительными органами власти МО, в размере 824,7%, что обуславливается наделением прав соответствующих органов власти МО устанавливать дополнительные льготы, не определенные в статье 407 НК РФ. Также можно сделать вывод, что эта сумма занимает малую часть в общей сумме не поступивших налогов, большая доля налогов выпадает по льготам, установленных на федеральном уровне.

По налогоплательщикам налога на имущество физических лиц следует отметить, что более чем одной трети налогоплательщиков по имуществу предоставляются налоговые льготы (34,8%), причем из них большая часть физических лиц применяет федеральные льготы – 97,7%. При рассмотрении численности налогоплательщиков по применяемым льготам видно, что наиболее используемой федеральной льготой является льгота для пенсионеров, получающих пенсии (88%) [35].

По данным Таблицы 10 в 2016 г. на 1 физическое лицо приходится 857,6 р. суммы налога на имущество, подлежащей уплате, что составляет 32,8% роста по отношению к 2015 г. Сложившаяся устойчивая тенденция обещает дальнейшее увеличение налога на имущество физических лиц. Препятствующим фактором значительного увеличения поступлений налога выступают предоставленные льготы, сумма налога которых с каждым годом так же возрастает. Так, в 2016 г. рост составляет 28,8% (1240 тыс. р.) по сравнению с 2015 г. Большинство этих льгот составляют льготы, установленные нормативно-правовыми актами представительных органов МО (в 2016 г. – 77,5%, в 2015 г. – 90%). Таким образом, на 1 налогоплательщика приходится больше суммы не поступившего налога в связи с предоставлением льготы, нежели налога, подлежащей к уплате (разница составляет 382,4 р.). При этом в общих поступлениях налога на имущество физических лиц в консолидированный бюджет РФ суммы не поступившего налога составляют 96% (2013 г.), 89,9% (2014 г.), 71,5% (2015 г.) и 78,3% (2016 г.). В то же время доля суммы не поступившего налога по льготе пенсионерам составила 80%, 73,1%, 49,7%, 53,1% соответственно.

Снижение объема не поступившего налога в бюджет в связи с предоставлением льгот пенсионерам в 2015 г. объясняется изменением порядка предоставления льгот на федеральном уровне. В частности, изменение коснулось объекта освобождения от налогообложения, а именно в сокращении до 1 объекта налогообложения от каждого вида недвижимого имущества. Ранее предоставлялось право на освобождение от налогообложения в отношении всей недвижимости, находящейся в собственности.

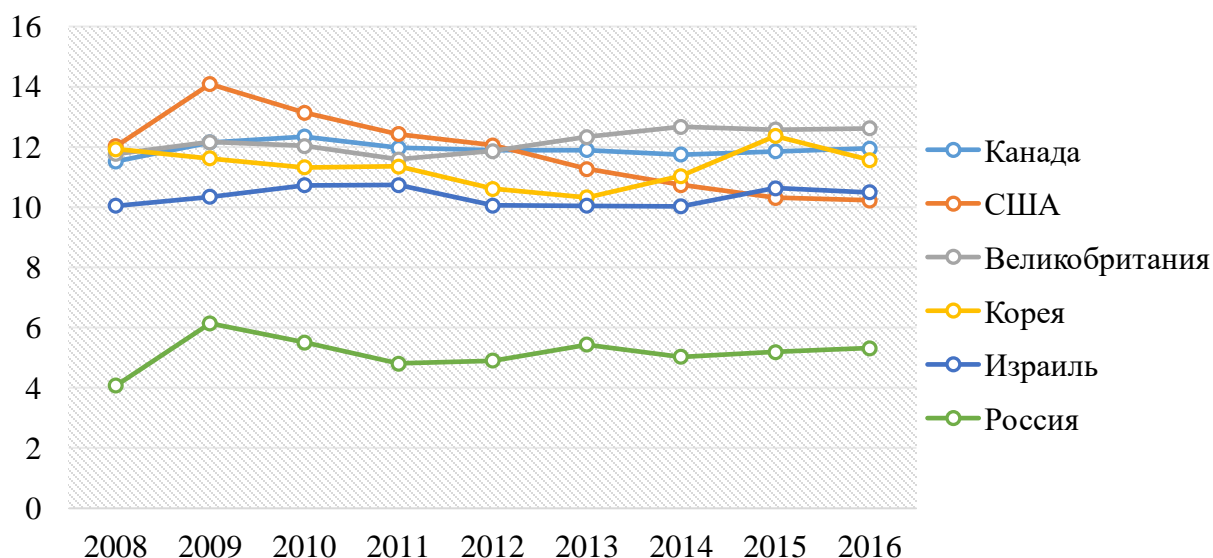
В 2015 г. снижение суммы не поступивших налогов от льготы для пенсионеров наиболее сильно проявлялось в субъектах РФ (29 субъектов), на территории которых налог на имущество физических лиц в тот период рассчитывался исходя из кадастровой стоимости объекта.

Результаты анализа поступлений налога на имущество физических лиц в этих субъектах свидетельствуют, что величина налоговых льгот относительно суммы

поступлений этого налога за год сократилась с 76,2 % в 2014 г. до 41,7 % в 2015 г. При этом значительно сократилась сумма льгот, установленных федеральным законодательством по отношению к общей сумме поступлений налога в бюджет – с 75,6 % в 2014 г. до 39,8 % в 2015 г., в том числе за счет сократившегося объема льготы для пенсионеров. Отношение суммы льгот по налогу на имущество физических лиц к сумме его поступлений в бюджет за период 2014–2016 гг. приведено в приложении Б.

К слову, многими авторами установлено, что используемые льготы социального характера по налогу на имущество физических лиц и налогу на имущество организаций нерезультативны и неэффективны по причине несоответствия темпов роста объемов предоставляемых льгот и показателей уровня жизни населения, развития отдельных сегментов социальной сферы [38].

На основании статистики поступлений от налогообложения недвижимого имущества в бюджеты зарубежных стран (членов-стран ОЭСР) можно утверждать, что наиболее эффективную практику налогообложения недвижимости показывают такие страны, как Великобритания, Канада, Корея, США и Израиль (Рисунок 7).



Источник: составлено автором на основании данных [34]

Рисунок 7 – Динамика доли поступлений от налогообложения недвижимости в общих налоговых поступлениях в бюджет стран ОЭСР за 2008-2016 гг., %

Исходя из рисунка 7, следует отметить, что среди сравниваемых стран наибольший средний темп роста имеет Россия со значением 104,9%, более стабильные поступления получает Великобритания (100,9%), затем Израиль (100,6%), Канада (100,5%), Корея (99,8%) и США (98,3%).

Средний удельный вес поступлений от налогообложения недвижимости в общих поступлениях налогов в бюджет РФ за весь анализируемый период – 6,8%, соответствует среднему значению экономически развитых стран, к примеру, подобный результат имеют такие государства, как Греция, Ирландия, Исландия, Италия и Новая Зеландия. К слову, показатель России обгоняет большую половину стран, входящих в ОЭСР, а если быть точнее 18 государств из 37.

Кроме того, в 2015 г. в общем объеме ВВП доля поступлений от налогообложения имущества в Российской Федерации составила 1,7 %, в 2016 г. – 1,8 %, тогда как в среднем по странам ОЭСР эта доля составляет около 2 %. Соответствует среднему значению стран ОЭСР и доля поступлений от налогообложения имущества в Российской Федерации в структуре налоговых доходов. Распределение стран по уровню поступлений от налогообложения имущества, в том числе объектов недвижимости, представлено в Таблице 11.

Таблица 11 – Удельный вес налогов на недвижимость в ВВП и налоговых доходах стран ОЭСР и РФ

Показатель	Среднее значение по ОЭСР	Низкий уровень		Средний уровень		Высокий уровень	
		Страна	%	Страна	%	Страна	%
Доля налогов на имущество в ВВП	1,9	Эстония, Чешская Республика, Словацкая Республика, Австрия, Чили, Латвия, Норвегия, Венгрия, Финляндия, Польша	0,3-1,4	Ирландия, Турция, Россия, Швейцария, Дания, Греция, Исландия, Новая Зеландия, Испания	1,5-2,4	Япония, США, Австралия, Италия, Израиль, Корея, Люксембург, Бельгия, Канада, Франция, Великобритания	2,6-4,1

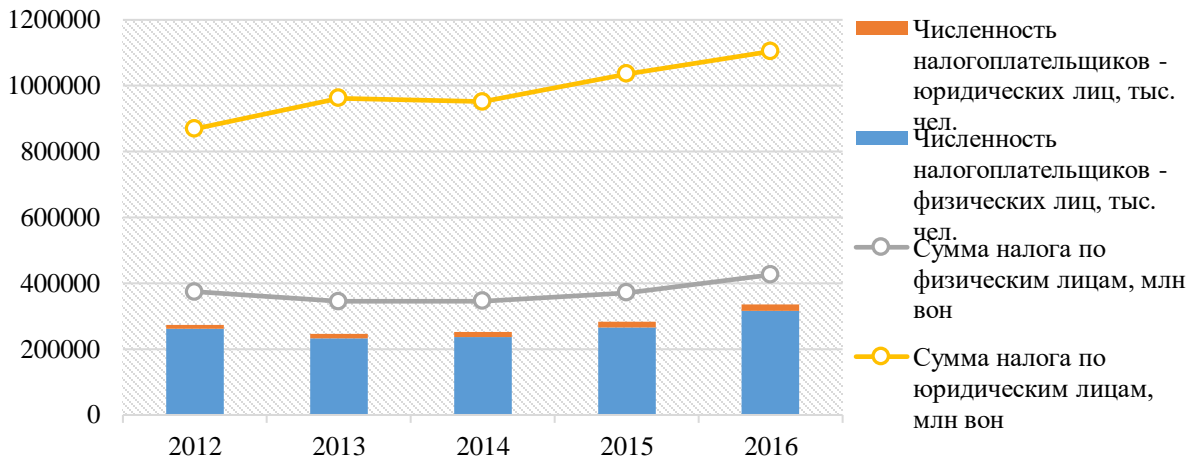
Окончание таблицы 11

Показатель	Среднее значение по ОЭСР	Низкий уровень		Средний уровень		Высокий уровень	
		Страна	%	Страна	%	Страна	%
Доля налогов на имущество в общих налоговых доходах	6,0	Эстония, Чешская Республика, Словацкая Республика, Словения, Швеция, Норвегия, Венгрия, Нидерланды, Португалия, Чили, Польша	0,8-4,4	Турция, Греция, Исландия, Новая Зеландия, Ирландия, Италия, Швейцария, Испания, Россия, Бельгия, Япония	4,9-8,5	Франция, Люксембург, Израиль, Австралия, США, Канада, Корея, Великобритания	8,9-12,5
Доля налогов на недвижимое имущество в общих налоговых доходах	3,2	Люксембург, Чешская Республика, Швейцария, Эстония, Германия, Словацкая Республика, Венгрия, Швеция, Нидерланды, Австрия, Норвегия, Турция, Греция, Словацкая Республика, Мексика, Финляндия, Португалия, Латвия	0,2-2,8	Польша, Исландия, Австралия, Франция, Новая Зеландия, Израиль, Япония, Россия	3,0-6,7	США	9,1-9,7
Доля налогов на недвижимое имущество в налогах на имущество	60,9	Люксембург, Швейцария, Норвегия, Венгрия, Австрия, Республика, Германия	2,8-49,2	Ирландия, Испания, Финляндия, Италия, Греция, Португалия, Австралия, Нидерланды, Исландия, Франция, Чили, Мексика, Дания, Швеция, Япония	51,6 - 77,1	Великобритания, Словения, Израиль, Россия, Канада, Новая Зеландия, Польша, США, Республика Словакия	81,4 - 100

Источник: составлено автором на основании данных [34]

Как видно из Таблицы 11, между странами наблюдается существенная дифференциация как по уровню поступлений от налогов на имущество, так и по уровню доходов от налогообложения недвижимого имущества. Такие различия обусловлены действующими налогами на имущество в различных странах, а также особенностями их установления, качеством налогового администрирования.

В качестве наглядного примера проанализируем состояние налогообложения недвижимости в Южной Корее. На рисунке 8 приведена динамика поступлений по налогу на недвижимость в разрезе налогоплательщиков.

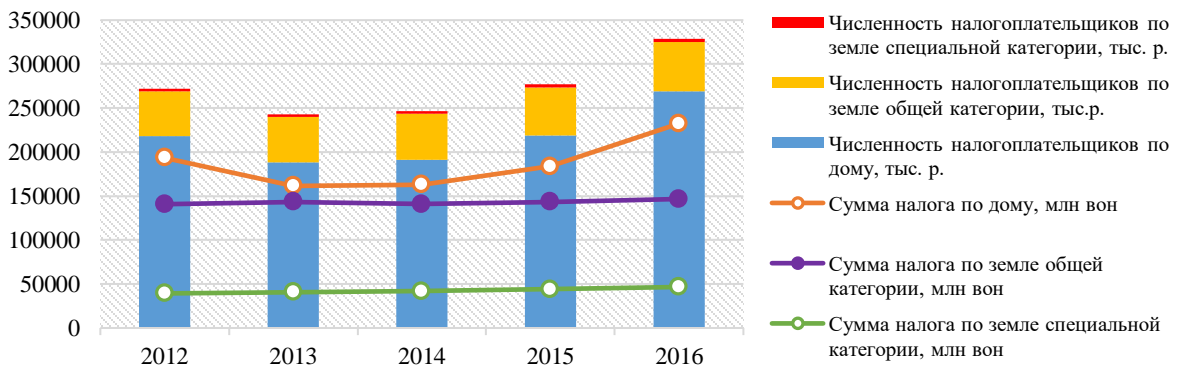


Источник: составлено автором на основании [33]

Рисунок 8 – Сумма поступлений и численность налогоплательщиков по налогу на недвижимость в бюджет Южной Кореи по виду объекта налогообложения за 2012-2016 гг.

Данные рисунка 8 позволяют сделать вывод, что при основной доле физических лиц (94,5%) в числе налогоплательщиков большую часть уплаченной суммы налога на недвижимость принадлежит организациям в среднем 72,5%.

На рисунке 9 представлены поступления по налогу на недвижимость и численность налогоплательщиков в зависимости от вида объекта налогообложения физического лица.



Источник: на основании данных [33]

Рисунок 9 – Сумма поступлений и численность налогоплательщиков по налогу на недвижимость в бюджет Южной Кореи по виду объекта налогообложения за 2008-2016 гг.

Согласно данным рисунка 9, очевидно, что наибольшие поступления в сумму налога на недвижимость приносит налогообложение дома (в среднем за год 50%). Логично так же то, что количество налогоплательщиков по дому намного превалирует над остальным налогоплательщиками: средний удельный вес составляет 82,3%. Примечательно, в соответствии со статистикой [33] можно заметить интересную тенденцию заключающуюся в том, что в составе налогоплательщиков преобладают лица преклонного возраста 50-70 лет (58%), которые к тому же уплачивают больше всего налога, чем лица других возрастных категорий (56,5% от общего налога на недвижимость).

Таким образом, результаты анализа состояния налогообложения недвижимого имущества в Южной Корее свидетельствуют о положительной тенденции поступлений по налогу на недвижимость, при этом большую часть поступлений приносят организации; в составе физических лиц основная налоговая нагрузка по данному налогу лежит на пенсионеров.

По поступлениям от налогообложения недвижимости в РФ следует отметить, что по земельному налогу, налогу на имущество организаций и налогу на имущество физических лиц прослеживается тенденция роста поступлений в консолидированный бюджет РФ. Однако за анализируемый период наблюдается рост выпадающих доходов в связи с предоставлением льгот налогоплательщикам по всем налогам.

За последние два года выпадающие доходы от предоставления льгот организациям занимали соответственно 44,6% и 52,1% доли от всех поступлений по налогу на имущество организаций в консолидированный бюджет РФ.

Подобную тенденцию можно наблюдать и у не поступивших земельных налогов в бюджет в связи с предоставлением льгот физическим лицам, темп роста которых равен 220% относительно начала анализируемого периода (2011 г.) и 111,5% относительно 2015 г. При этом наибольшую часть не поступивших налогов приходится по льготам, установленным на местном уровне (в среднем 95%).

Результат анализа также показал, что в 2016 г. суммы земельного налога, не поступившего в бюджет по льготе, превалируют над исчисленной суммой налога к уплате в размере 389,9 тыс. р. на 1 юридическое лицо.

Также проведенный анализ показал, что на 1 налогоплательщика по налогу на имущество физических лиц приходится больше суммы не поступившего налога в связи с предоставлением льготы, нежели налога, подлежащей к уплате в бюджет.

Несмотря на важное значение поддержки социально незащищенных слоев населения и предпринимаемых различных мер по минимизации налоговой нагрузки для этих категорий налогоплательщиков, полное их освобождение от уплаты налогов на федеральном уровне показало свою неэффективность в связи с большими бюджетными потерями. Поэтому предоставление льгот по налогу на имущество физических лиц должно осуществляться с учетом соблюдения критерия нуждаемости при их установлении.

2.2 Практика налогообложения недвижимости в РФ и зарубежных странах

Налогообложение недвижимости осуществляется более чем в 167 странах мира, из них только в Эстонии недвижимое имущество облагается по одному налогу (земельному налогу) [55]. Поступления от этих налогов в странах – членах ОЭСР составляют 0 – 13% от общих налоговых поступлений.

В Приложении В даны характеристики систем налогообложения недвижимости в странах ОЭСР

На рисунке 10 представлены системы налогообложения недвижимости в странах ОЭСР и России.

По рисунку можно отметить, что среди стран ОЭСР существует 6 различных систем налогообложения, два из которых применяются в одних странах. Самой распространенной системой налогообложения является единое налогообложение недвижимости, встречающееся на территориях Восточной Азии, Юго-Западной Азии, Ближнего Востока, Южной и Северной Америки, а также в странах Европы.

Земельный налог	<ul style="list-style-type: none"> • Эстония
Единый налог на недвижимость (налог на землю и здание)	<ul style="list-style-type: none"> • Австрия • Корея • Германия • Норвегия • Исландия • Израиль • Италия • Канада • Финляндия • Япония • Мексика • Чили • Чехия • США • Испания • Швеция • Швейцария • Турция • Португалия • Бельгия • Люксембург
Земельный налог и налог на недвижимость	<ul style="list-style-type: none"> • Австралия • Новая Зеландия • Польша • Словакия
Налог на здание и налог на недвижимость	<ul style="list-style-type: none"> • Греция • Ирландия • Великобритания
Земельный налог, налог на здание, налог на недвижимость	<ul style="list-style-type: none"> • Дания • Франция • Словения • Россия
Земельный налог и налог на здание	<ul style="list-style-type: none"> • Венгрия

Источник: составлено автором на основании данных [55]

Рисунок 10 – Система налогообложения недвижимости в странах ОЭСР и РФ

Рассмотрим систему налогообложения, применяемых в Австралии, Новой Зеландии, Польше и Словакии, где устанавливаются 2 налога на недвижимое имущество – земельный налог и налог на недвижимость (рисунок 10). При этом в Австралии каждый штат разрабатывает свою систему налога на имущество. К примеру, в некоторых штатах может быть введен лишь налог на землю, однако муниципалитетами может устанавливаться и налог на недвижимость. В Новой Зеландии муниципалитетам разрешается выбрать налог. Так, в некоторых муниципалитетах (в основном сельских) из двух налогов действует исключительно налог на землю, в то время как другие установили один налог на недвижимое имущество. Польша имеет налог с городской собственности и земельный налог отдельно с сельскохозяйственной и лесной собственности. В Словакии одним законом регулируется и земельный налог, и налог на недвижимое имущество.

Дания, Франция и Словения имеют схожую систему налогообложения недвижимости с Россией. В этих государствах действуют земельный налог, налог на здание, а также налог на недвижимость. Наибольшее сходство имеется с Данией, где установлены земельный налог (Grundskyld, 1926 г.), коммерческий налог на здание (Daekningafgift, 1961 г.) и налог на жилую недвижимость (Ejendomsvaerdiskat, 2000 г.). Во Франции имеется земельный налог (налог на недвижимость (по незавершенным объектам недвижимости)) (Taxe Foncière (sur les propriétés non bâties)), налог на здание (Taxe d'Habitation) и два налога на недвижимое имущество – налог на имущество (на объекты недвижимости) (Taxe Foncière (sur les propriétés bâties) и территориальный экономический взнос (Contribution Économique Territoriale). Словения в настоящее время взимает плату за пользование застроенным участком, земельный налог, налог на имущество, налог на здание и единый налог на недвижимость.

Недвижимое имущество в Швеции, как и в большинстве развитых стран мира, облагается самостоятельным единым налогом на недвижимость. Стоимость единицы недвижимости определяется путем суммирования отдельно оцененных земли и улучшений (здания, сооружения и т. д.). Для производственного объекта к единице недвижимости также могут относиться станки и оборудование.

Налогооблагаемой базой единицы недвижимости выступает ее оценочная стоимость, которая составляет примерно три четверти от рыночной цены. Налогообложению подлежит суммарная стоимость имущества семьи. Каждый год проводится индексация оценочной стоимости, в ходе которой базовая стоимость пересчитывается с учетом коэффициента, включающего в себя изменения цен. Также периодически проводится переоценка кадастровой стоимости объекта недвижимости. Данная «семейная» система налогообложения недвижимого имущества в Швеции может быть взята примером российским законодателям на пути реформирования налоговой системы РФ [32].

В Великобритании в отношении недвижимости существуют 2 вида налога: местный налог на жилую недвижимость и налог на деловую собственность. Налог на

деловую собственность представляет собой налог на коммерческую недвижимость, ее налогооблагаемой базой выступает годовая арендная плата. Местные власти только занимаются сбором этого налога, сами средства поступают в национальный бюджет и там распределяются между муниципалитетами.

На рисунке 11 отражены применяемые налоговые базы стран ОЭСР и России.

Площадь	<ul style="list-style-type: none"> • Чехия • Израиль • Польша
Арендная плата	<ul style="list-style-type: none"> • Бельгия • Франция • Италия
Стоимость	<ul style="list-style-type: none"> <li style="width: 25%;">• Австрия <li style="width: 25%;">• Корея <li style="width: 25%;">• Германия <li style="width: 25%;">• Норвегия <li style="width: 25%;">• Исландия <li style="width: 25%;">• Нидерланды <li style="width: 25%;">• Дания <li style="width: 25%;">• Италия <li style="width: 25%;">• Канада <li style="width: 25%;">• Финляндия <li style="width: 25%;">• Япония <li style="width: 25%;">• Мексика <li style="width: 25%;">• Чили <li style="width: 25%;">• США <li style="width: 25%;">• Испания <li style="width: 25%;">• Россия <li style="width: 25%;">• Швеция <li style="width: 25%;">• Португалия <li style="width: 25%;">• Люксембург
Мультипликативность налоговых баз	<ul style="list-style-type: none"> <li style="width: 33%;">• Австралия <li style="width: 33%;">• Швейцария <li style="width: 33%;">• Греция <li style="width: 33%;">• Словакия <li style="width: 33%;">• Венгрия <li style="width: 33%;">• Словения <li style="width: 33%;">• Ирландия <li style="width: 33%;">• Новая Зеландия <li style="width: 33%;">• Великобритания <li style="width: 33%;">• Мексика

Источник: составлено автором на основании данных [53, 55]

Рисунок 11 – Налоговая база по налогу на недвижимость в странах ОЭСР и РФ

Как показано на рисунке 11, три страны ОЭСР рассчитывают налог на недвижимость исключительно по площади недвижимого имущества. В Бельгии, Франции и Италии расчет налога на недвижимое имущество основывается только на годовой стоимости. Также 22 страны за налоговую базу считают капитальную стоимость, в том числе и Россия, и 10 государств – членов ОЭСР используют более чем одну базу при налогообложении недвижимости.

Как правило, имущественные налоги на недвижимость в зарубежных странах поступают в местные бюджеты, но, помимо того, в унитарных государствах

существует практика установления и взимания рассматриваемых налогов на федеральном уровне с последующим распределением налоговых доходов между уровнями бюджетов. Так, например, в Великобритании, имущественные налоги устанавливаются как на местном уровне – в виде муниципального налога, так и на общегосударственном уровне – в виде гербового сбора.

Налог на недвижимость Франции является местным налогом, представляет собой отдельный земельный налог и налог на жилье, однако плательщик одного налога будет являться плательщиком другого, то есть фактически этот налог включает в себя налог на здание и налог на землю.

Налогоплательщиками налога на имущество, расположенного на территории РФ, выступают собственники такой недвижимости. По земельному налогообложению существуют три момента признания лица налогоплательщиком. Физическое или юридическое лицо должен иметь земельный участок в собственности, в постоянном пользовании или в пожизненном наследуемом владении.

За рубежом практически в большей части стран ОЭСР налог взимается с собственников недвижимого имущества. В некоторых странах обязанность уплатить налог за один и тот же налогооблагаемый объект возлагается одновременно на собственника и арендатора, в других исключительно на арендатора, т. е. с реального пользователя имущества. Например, в Испании налог на пашню или сельскохозяйственные угодья платят арендаторы [32].

Налог на жилье во Франции применяется для зданий и помещений, находящихся в собственности или распоряжении физических лиц на 1 января налогооблагаемого года. Сюда входят жилые помещения, занимаемые в личных или семейных целях. Ставка налога на жилье является постоянной для конкретного вида помещений и рассчитывается исходя из кадастровой стоимости объекта. Таким образом, во Франции собственники жилых домов, проживающих в них, платят налог на жилье и земельный налог на застроенные участки, а арендаторы жилья - только налог на жилье.

Налог на застроенные участки во Франции применяется к зданиям, сооружениям и земельным участкам, на которых они расположены, и исчисляется путем применения определенных устанавливаемых ежегодно органами местного самоуправления коэффициентов к половине стоимости условной арендной платы в порядке, определенном местным земельным реестром. Объектами обложения этим налогом являются сооружения, укрытия для людей, складские помещения, набережные, мосты и прочее.

Во Франции предусмотрен специальный налог на недвижимость для организаций, которым облагаются все виды недвижимого имущества, используемого в качестве жилья, коммерческой и промышленной недвижимости. Налоговая база - оценочная стоимость недвижимости. Ставка налога на промышленное имущество и жилье, которое сдают в аренду, составляет 0,5%, а для коммерческой недвижимости ставка составит 1%.

В Великобритании различают два типа владения недвижимостью – полное право собственности и пользование недвижимостью на правах аренды. Соответственно, налог на недвижимость может уплачиваться не только собственником, но и в то же время арендатором, который фактически приравнивается по налоговому статусу к собственнику арендуемого им имущества [17].

В практике налогообложения недвижимости наибольшее количество расхождений и отличий присутствует в методике расчета налога, а именно в определении налоговой базы, в силу того, что многие страны применяют в качестве базы разные показатели недвижимости.

Несомненно, в странах ОЭСР наиболее распространено использование в расчете налога на недвижимое имущество оценочную, а также рыночную стоимость.

В РФ в качестве налоговой базы применяется инвентаризационная, кадастровая и среднегодовая остаточная стоимость недвижимости. Несомненно, инвентаризационная и среднегодовая остаточная стоимость объектов недвижимости

не соответствуют рыночной стоимости, они гораздо ниже, а кадастровая стоимость же является приближенной к рыночной.

В международной практике используются, как правило, ставки, выражающие отношение налога к стоимости объекта (процентная величина). Установление ставки происходит на любом уровне власти - с конкретизацией ее величины (при необходимости) местными органами власти для налогов, устанавливаемых на общегосударственном (общенациональном) и/или региональном уровнях, но допускающих «плавающее» значение ставки. На практике наиболее распространено самостоятельное установление ставок местными органами власти в пределах, установленных на общегосударственном или федеральном уровнях [11].

В Германии можно наблюдать то же самое: на государственном уровне также определяется предельное соотношение между минимальной и максимальной ставками местного (регионального) налога, которое варьируется в размере от 3,5% до 5,5% в зависимости от состояния почвы.

В Великобритании принцип определения ставки несколько иной: ставки муниципального налога изначально определены на общегосударственном уровне, но не в процентном, а в денежном выражении, хотя градации в стоимости объектов (по категориям) учитываются при определении величины налога и здесь. Муниципалитеты могут выбирать в этом случае между минимальной и максимальной ставками налога в денежном выражении, причем при очень большом разбросе стоимостей объектов (в десятки раз и более) величина ставки этого налога не может превышать трехкратного размера.

Дополнительно выделяют фиксированные и переменные ставки налога. Фиксированные ставки представляют собой долю (процент) от налогооблагаемой базы и устанавливаются строго на общегосударственном уровне. Законодательство большинства стран применяет именно фиксированные ставки. Например, размер гербового сбора в Великобритании зависит от суммы сделки (стоимости земельных участков и имущества, в отношении которых изменяется правовое положение).

Размер ставки варьируется от нулевой величины при сумме сделки менее 60 тыс. фунтов стерлингов до 7 и 15% (соответственно для физических и юридических лиц) при сумме сделки более 2 млн фунтов [19].

В некоторых странах существуют свои особенности в этой сфере. Так, в Германии применяется дифференциация ставок налога по видам использования недвижимости. Однако дифференцируется лишь базовая часть налоговой ставки, устанавливаемая федеральным законом. Выделяются конкретные виды недвижимости: недвижимость в лесном и сельском хозяйстве, многоквартирные жилые дома, двухквартирные жилые дома, иные объекты недвижимости. Дополнительные коэффициенты, вводимые общинами, не дифференцируются.

Законодательства большинства стран на федеральном уровне предусматривают предельную ставку налога. Такие ставки установлены законодательством Австрии (5%), Германии (1%), а также большинства стран СНГ (в том числе и России). При этом размер налоговых поступлений не определяется заранее, поскольку величина налогооблагаемой базы – переменная величина. Однако, прогнозируя размер налоговых поступлений, в некоторых странах местные власти устанавливают ставку в зависимости от потребности в финансовых ресурсах.

Налоговые ставки в Канаде пересматриваются практически ежегодно исходя из общей суммы доходов, поступление которых ожидается в бюджете конкретного муниципалитета. То есть муниципалитеты формируют ставку налога на недвижимость для финансирования своих издержек.

Что касается среднего уровня ставок, то следует отметить, что в большинстве стран, в которых в качестве налоговой базы используется в той или иной степени рыночная стоимость недвижимости, средняя ставка налога, объекты которого – здания и строения, не превышает 1%.

Льготы по налогообложению предоставляются либо по категориям налогоплательщиков (как правило, социально незащищенных), либо в некоторых странах учитываются [16]:

- семейное положение налогоплательщика;
- уровень его доходов;
- характер собственности.

Освобождение от уплаты налогов может предоставляться на некоторый фиксированный срок для стимулирования определенных видов деятельности. При этом во многих странах преимущество отдается льготированию объектов (типов недвижимого имущества), а не налогоплательщиков в соответствии со следующим принципом: налогом непосредственно облагается само недвижимое имущество, а не его владелец.

В частности, в Германии некоторые виды имущества (например, сельскохозяйственное имущество, имущество физических лиц – частных предпринимателей, имеющих свой кабинет) относятся к имуществу с льготным налогообложением, поскольку являются так называемым производственным имуществом. Однако в других странах использование недвижимости для занятия частной практикой становится поводом не к снижению, а к повышению ставки налога (Канада) [30].

В Канаде многие социально значимые объекты недвижимости вообще освобождены от налогообложения. Это такие объекты, как [13]:

- собственность правительства, органов власти;
- школы, колледжи, университеты;
- государственные больницы;
- собственность благотворительных организаций;
- сельскохозяйственные общества - частично освобождаются.

Во Франции налог на незастроенные участки - земельный налог, который исчисляется путем умножения 80% стоимости условной арендной платы на коэффициенты, устанавливаемые органами местного самоуправления на основе земельного кадастра. Земельный налог на незастроенные участки затрагивает леса, поля, карьеры, рудники, болота, пруды и так далее. От такого налога освобождаются

находящиеся в государственной собственности дороги, участки, занятые телекоммуникациями, общественные сады. Также освобождаются от налогообложения земельные участки, на которых были посажены деревья - на 30 лет с момента посадки.

Кроме того, в ряде зарубежных стран предусмотрена льгота в виде установления налоговой базы в размере до 90% от кадастровой стоимости. Так, например в Латвии подобная льгота предусмотрена для нуждающихся и малообеспеченным [29]. Введение такой льготы в России усилило бы защиту социально незащищенных категорий налогоплательщиков (неработающих пенсионеров, неспособных к трудовой деятельности инвалидов и пр.).

С целью стимулирования некоторых видов деятельности в Чили, Швеции и США по новостройкам предоставляются льготы в течение нескольких лет, а в Нидерландах - на период строительства здания.

На рисунке 12 представлены органы, осуществляющие оценку недвижимости в странах ОЭСР и РФ.

Орган кадастрового учета	<ul style="list-style-type: none"> • Эстония • Исландия • Португалия 	<ul style="list-style-type: none"> • Франция • Италия • Россия 	
Налоговый орган	<ul style="list-style-type: none"> • Австрия • Швейцария • Турция • Чили 	<ul style="list-style-type: none"> • Бельгия • Дания • Финляндия • США 	<ul style="list-style-type: none"> • Германия • Словакия • Норвегия
Автономная оценочная организация	<ul style="list-style-type: none"> • Ирландия 		
Смешанные	<ul style="list-style-type: none"> • Австралия • Канада • Словения 	<ul style="list-style-type: none"> • Великобритания • Швеция 	

Источник: составлено автором на основании данных [55]

Рисунок 12 – Органы, осуществляющие оценку недвижимости в странах ОЭСР и РФ

Сбор и хранение информации о земле и зданиях может быть самым дорогим аспектом налогообложения недвижимого имущества. В Соединенных Штатах и некоторых других странах, инспекторы налога на имущество выполняют эту работу (рисунок 12). Было подсчитано, что такая работа составляет около 75% расходов на оценку недвижимости. В другой практике (Словении, Швеции, Турции и России) налогоплательщики обязаны помочь путем подачи деклараций, которые детализируют их собственности, что сокращает административные расходы (при одновременном повышении их соблюдения).

В Канаде, Дании, Швеции и США покупатели могут быть обязаны подать декларацию продаж, а в Дании, Нидерландах, Швеции и Великобритании сообщать арендную плату, а иногда и расходы на содержание арендованного имущества.

Необходимо отметить, что не во всех странах данные оценок являются публичными, например, в Бельгии, Германии, Нидерландах и Швейцарии, что затрудняет оценивание справедливости произведенных оценок для налогоплательщиков. В общем доступе данные оценок (в том числе данные о продажах) находятся в Дании, Эстонии, Финляндии, Франции, Италии, Словакии и Швеции. Ограниченный доступ к данным предоставляется собственникам недвижимости в Австрии, Испании и Великобритании [22].

Периодичность определения стоимости недвижимого имущества требует отдельного рассмотрения. Так, в Великобритании и Италии стоимость пересматривается раз в 10 лет, Испании – раз в 8 лет, Швеции – раз в 5-6 лет, Дании и Голландии – раз в 4 года, а во Франции, Германии, США и Канаде оценка осуществляется ежегодно. В России же кадастровая оценка проводится раз в 3-5 лет, что является затруднительным в виду большого объема работы и территориальной разобщенности объектов налогообложения [55]. Следует заметить, что в Испании и Италии налоговой базой принимается кадастровая стоимость в силу того, можно утверждать, что российской практике оценки недвижимости необходимо увеличение периода времени определения стоимости.

Как известно, существует различие и в методиках оценки недвижимости. Настоящие современные методики, применяемых для кадастровой оценки земли в России имеют ряд проблем [25]:

- использование рыночных показателей для расчета стоимости земли;
- использование единых удельных показателей, не учитывающих специфику объектов;
- методики оценки слабо учитывают влияние географических, климатических, демографических и ряд других факторов;
- методики оценки не учитывают особенности хозяйственной деятельности транспортных систем, объектов энергетики, нефтяных и газовых комплексов.

Вместе с тем известно, что введение налога на недвижимость физических лиц на основе кадастровой оценки приведет к повышению налоговой нагрузки [51], а определение в качестве налоговой базы площади помещения не отвечает требованиям социальной справедливости, поскольку не учитывается качество жилого объекта [47]. Наряду с этим следует подчеркнуть, что в стране до сих пор отсутствует открытая и понятная методика кадастровой оценки стоимости объекта недвижимости в целях налогообложения [27].

Сравнивая систему оценивания недвижимости в Швеции и России, в зарубежной стране при оценке земли учитываются плодородие почв и рыночная стоимость земли. Вся территория поделена на стоимостные зоны, где стоимость аналогичных объектов одинакова, существуют поправочные коэффициенты. Оценочная стоимость строений зависит от размера, качества, характера и времени постройки. Каждая единица недвижимости получает обозначение стоимостной зоны, к которой она принадлежит, обозначение этой зоны отражается в налоговой декларации.

Для проведения оценки недвижимости в провинциях Канады существует деление имущества на классы: жилье, коммерческие здания и сооружения и имущество промышленных предприятий. При оценке объекта недвижимости

учитываются три фактора: расходы на создание данной стоимости; доход, который она реально приносит владельцу, и учет рыночной стоимости на момент оценки [40].

На основе собранной информации составим сравнительную характеристику практики налогообложения недвижимости в РФ и за рубежом в Таблице 12.

Таблица 12 – Сравнительная характеристика зарубежной и российской практики налогообложения недвижимого имущества физических лиц

Элемент налогообложения	Характеристика в зарубежной практике (стран – членов ОЭСР)	Характеристика в российской практике
Уровень бюджета, за которым закреплён налог	– местный (Великобритания, Дания, Франция, Германия, Голландия, Испания, Италия, Канада, США и т. д.) – региональный (Дания) – федеральный (Швеция)	Местный
Налогоплательщик	– собственник недвижимости (большинство стран ОЭСР); – арендатор недвижимости (Великобритания, Франция); – паритетная уплата налога собственниками и арендаторами (Нидерланды)	Собственник недвижимости
Объект налогообложения	– здание (Италия, Франция); – недвижимость (большинство членов ОЭСР – Австрия, Дания, Греция, Литва, Латвия, Швейцария, Словакия, Чехия, Португалия, Норвегия, Финляндия, Франция, США, Голландия, Канада, Великобритания, Южная Корея, Ирландия, Исландия и т.д.); – земельный участок (Италия, Дания, Франция, Эстония); – земельный участок и его «улучшения» (Германия)	– земельный участок; – недвижимость, признанная объектом н/о НК РФ
Налоговая база	– рыночная стоимость недвижимости (Норвегия, Канада, Германия); – оценочная стоимость (большая часть стран ОЭСР); – налоговая стоимость (Литва); – кадастровая стоимость (Латвия, Испания, Италия); – кадастровый доход (Бельгия); – квадратный метр (Словакия, Франция); – арендная стоимость (Франция, Великобритания)	– кадастровая стоимость; – инвентаризационная стоимость
Орган, осуществляющий оценку стоимости недвижимости	– налоговый орган (Швеция, Германия, Австралия); – специализированный государственный орган (Франция, Исландия, Испания) – профессиональный оценщик (коммерческая организация) (Дания, США)	Росреестр
Ставка налога	– фиксированная ставка (Великобритания, Швеция, Южная Корея, Япония); – переменная ставка (Австралия, Канада, Нидерланды, США, Франция, Швейцария)	– фиксированная ставка; – переменная ставка
Налоговая льгота	– социально незащищенным слоям населения (Швеция, Корея, Франция, США) а также другим категориям населения; – в зависимости от вида недвижимости или характера ее использования (Германия, США, Дания, Нидерланды, Испания)	– социально незащищенным слоям населения, а также другим категориям населения; – в зависимости от вида недвижимости или характера ее использования

Источник: составлено автором на основании [32, 34, 36, 37, 40, 42, 57]

На основании сопоставления данных Таблицы 12 и изложенного опыта налогообложения недвижимости в зарубежных странах предлагаются рекомендации по разрешению вопросов и проблем в России.

Так, при налогообложении целесообразно использовать прогрессивную шкалу со смешанными ставками, обозначенными на определенных интервалах стоимости недвижимости [42].

Для максимизации фискальной эффективности налогообложения имущества физических лиц в нашей стране необходимо учесть основные элементы системы правового регулирования ее, эффективно применяемые в законодательстве зарубежных стран:

- налогоплательщиками должны являться не только собственники недвижимости, но и арендаторы;
- применение в качестве налоговой базы рыночной стоимости объекта недвижимости и использование соответствующей прогрессивной ставки налогообложения;
- налогообложение сделок с недвижимым имуществом должно быть не односторонним, а двусторонним и налогообложению должны подлежать и продавец, и покупатель.

В целях стимулирования некоторых видов деятельности освобождение от уплаты налогов может предоставляться на определенный срок. Также рекомендуется ввести в действие льготу в виде установления налоговой базы в процентном соотношении к кадастровой стоимости, что поспособствует усилению защиты социально незащищенных категорий налогоплательщиков.

Необходимым видится увеличение периодичности оценивания недвижимости с 3-5 лет до 8-10 лет.

Предложенные меры позволят в рамках реформирования кадастровой системы и налогообложения имущества не только увеличить уровень собираемости налогов, но и повысить рыночную роль кадастровой оценки недвижимости.

2.3 Особенности налогового контроля налогообложения недвижимости в РФ и зарубежных странах

Налоговый контроль налогообложения недвижимости в РФ имеет специфические особенности, отличные от контроля не имущественных налогов.

Главным отличительным признаком прежде всего является регистрация прав и кадастровый учет недвижимости, осуществляемый Федеральной службой государственной регистрации, кадастра и картографии (Росреестром). Для совершения вышеназванных мероприятий со стороны государственного органа требуется оплата государственной пошлины (в размере 2000 руб. для физических лиц или 22000 руб. для юридических лиц) и представление заявления с приложением следующих документов [36]:

- документ, удостоверяющий личность, если лицо является представителем, то дополнительно требуется нотариально удостоверенная доверенность;

- документы, являющиеся основанием для осуществления государственного кадастрового учета и (или) государственной регистрации прав:

- а) акты, изданные органами государственной власти или органами местного самоуправления в рамках их компетенции,

- б) договоры и другие сделки в отношении недвижимого имущества,

- в) акты (свидетельства) о приватизации жилых помещений,

- г) свидетельства о праве на наследство,

- д) вступившие в законную силу судебные акты,

- е) акты (свидетельства) о правах на недвижимое имущество, выданные уполномоченными органами государственной власти,

- ж) межевой план, технический план или акт обследования, подготовленные в результате проведения кадастровых работ,

- и) схема размещения земельного участка на публичной кадастровой карте при осуществлении государственного кадастрового учета земельного участка при предоставлении государством, муниципальным образованием в безвозмездное

пользование,

к) иные документы, предусмотренные федеральным законом, а также другие документы,

л) наступление обстоятельств, указанных в федеральном законе,

– иные документы.

Кроме того, при регистрации определенных объектов (объекта нежилого назначения, объекта долевого строительства, помещения, находящегося в многоквартирном доме, не являющееся предметом договора участия в долевом строительстве) представляются дополнительные документы.

Сроки проведения регистрации права и государственного кадастрового учета колеблются в пределах 5-12 рабочих дней в зависимости от места предоставления заявления, вида услуги и основания осуществления.

В Германии установлена схожая российской системе регистрации прав на недвижимость. Однако вместо российского Единого государственного реестра недвижимости (ЕГРН) принято ведение специальными поземельными учреждениями Поземельных книг. Сходность также проявляется в принципе гласности системы, а именно в возможности предоставления информации в свободном доступе.

Все договоры в отношении объектов недвижимости, за исключением договоров ипотеки, подлежат обязательному нотариальному удостоверению, при этом на нотариуса возложена обязанность довести до сведения приобретателя недвижимости всю информацию, имеющуюся в поземельной книге. Общеизвестно, что в РФ нотариально заверяются документы по некоторым сделкам, связанные с отчуждением, куплей-продажей, рентой, меной, дарением собственности, делением совместного имущества при бракоразводном процессе, а также сделки, с участием несовершеннолетних, недееспособных и ограниченно дееспособных лиц, и договоры о пожизненном содержании, брачные контракты и завещания [56]. Таким образом, следует признать в этом основное отличие. Между тем обязательное нотариальное удостоверение документов позволяет существенно снизить количество оспариваний

документов [44].

Принципиально иную систему регистрации права ведет Франция, метод регистрации которой базируется на группировании сведений о правообладателе в Ипотечных книгах, а не об объекте. Регистрирующим органом выступает Хранилище ипотек, в котором осуществляются и централизуются все действия, направленные на укрепление прав поземельной собственности, а также ипотек и привилегий путем внесения записей о них в публичные реестры.

В отличие от германской модели, во Франции государство не несет материальной ответственности за ущерб, который может быть нанесен правообладателю недвижимости ошибкой в записях, делаемых хранителем ипотеки. Ответственность налагается непосредственно на последнего, который при назначении на указанную должность закладывает свое имущество, в том числе недвижимое или вносит залогом денежную сумму.

Отличительной особенностью данной ипотечной системы считается то, что сделки с недвижимостью осуществляется посредством договоров, составляемых в произвольной форме и независимых от непосредственного факта регистрации изменения права. Таким образом, отсутствуют какие-либо гарантии актуальности состояния регистра и соответственно нет защиты против того, чтобы право на один и тот же объект недвижимости может быть зарегистрировано на листах разных лиц. Поэтому ипотечная книга не рассматривается как регистр, направленный на обеспечение юридической достоверности записей о зарегистрированных правах. В Европе подобную систему Ипотечных книг используют также Бельгия, Люксембург, Италия.

Стоит отметить, что в России органы, осуществляющие государственную регистрацию прав несут ответственность за своевременное, полное и точное исполнение своих обязанностей, а также за полноту и подлинность предоставляемой информации о зарегистрированных правах на недвижимое имущество и сделках с ним. Ответственность несут лица, искажившие или утратившие информацию о правах

на недвижимость и сделках с ним, за материальный ущерб, а также государство, за счет которого возмещается вред, причиненный в результате ненадлежащего исполнения Росреестром.

В Испании же, у каждого муниципалитета, существует свой офис регистра собственности недвижимости. Основной задачей регистратора недвижимости является полная юридическая защита собственников, зарегистрировавших права собственности на объект недвижимости и обеспечение легитимности и прозрачности сделок. Кроме того, не маловажным считается принцип публичности регистрации, как для собственника недвижимости, так и для потенциального приобретателя. Основной поток информации аккумулируется у нотариусов, проводящих сделки с недвижимостью, и юристов, оказывающих посреднические консалтинговые услуги. Регистрация жилья в Регистре собственности Испании не имеет обязательного условия. Передача жилья от одного собственника другому происходит путем подписания нотариального договора купли-продажи, и оплаты всех необходимых пошлин. В последствии, по желанию собственника осуществляется регистрация в регистре права на недвижимость.

Необходимо отметить, в Испании в процесс кадастрового учета входит работа по составлению планиметрических карт, фотограмметрии территории участка, выявлению его размеров, границ и числа его владельцев. Российской практике необходимо подобное ведение кадастра.

В Таблице 13 представлены характеристики основных систем регистрации земли и кадастровых оценок.

По данным Таблицы 13 можно заключить, что российская регистрационная система земли имеет схожие черты с германской системой регистрации прав на недвижимое имущество.

Таблица 13 – Характеристика основных систем регистрации земли и кадастровых оценок

Вид системы	Земельная регистрация	Кадастр
Французская	Система регистрации земли. Система регистрации сделок. Регистрация не гарантированная. Нотариусы, госрегистраторы, юристы и страховые компании занимают ключевые позиции. Министерство юстиции. Регистрация представлена в описании населенных пунктов и границ (в том числе в чертежах, которые не обязательно соответствуют таковым в кадастре)	Земельное налогообложение. Положение на местности или на карте используется только для целей налогообложения, не включает геодезическую съемку. Кадастровый учет производится после процесса земельной регистрации. Министерство финансов или по его поручению налоговые органы
Германская	База правообладателей	Земельная и правовая идентификация. Определение границ производится в результате кадастровых съемок, проведенных лицензированными геодезистами или госслужащими. Кадастровая регистрация проходит перед регистрацией земли министерством окружающей среды или аналогичным, юридически уполномоченным органом
Английская	База правообладателей. Записи о земле содержатся в организации, занимающейся регистрацией земли. Зарегистрированными документами, как правило, гарантируется право собственности, но не границы площадей	Фиксированные границы определяются кадастровыми исследованиями, проведенными лицензированными оценщиками. Система использует общие границы, определенные в крупномасштабных топографических картах. Кадастровый учет интегрирован в процесс регистрации земли
Российская	Единый государственный реестр недвижимости: результаты кадастровой оценки хранятся в фонде данных государственной оценки, формирование и сопровождение которого осуществляется бюджетным органом регистрации прав на недвижимость	Земельная и правовая идентификация ФГБУ "Федеральная служба государственной регистрации, кадастра и картографии". Границы определяются кадастровыми исследованиями, проведенными лицензированными оценщиками государственного бюджетного учреждения. Кадастровый учет и оценка интегрированы в процесс регистрации земли в соответствии с методическими указаниями о государственной кадастровой оценке. Федеральный орган, осуществляющий функции по нормативно-правовому регулированию в сфере государственной кадастровой оценки

Источник: составлено автором на основании данных [12, 47]

Стоит заметить в Англии действует правило так называемого «границ общего характера», заключающееся в том, что границы некоторых землевладений существуют с тех пор, когда еще не было их документального подтверждения, и

лучшим подтверждением расположения земельного участка является его фактическое существование [56]. Таким образом, информационная основа управления землей в Великобритании отличается от других европейских стран, поскольку отсутствует ведение формального земельного кадастра (Таблица 13). К слову, в России широко распространено возникновение споров по поводу определения границ земельных участков, предоставленных ранее введения обязательной государственной регистрации. Зачастую споры касаются вопросов границ соседних земельных участков, уже поставленных на кадастровый учет и права на которые внесены в ЕГРН.

Собственником (юридическим лицом) недвижимости представляется налоговая декларация по земельному налогу или налогу на имущество организаций. Такая обязанность распространяется и на тех, имущество которых освобождено от налогообложения на основании льготы, а также полностью амортизировано, так как полное погашение его стоимости путем амортизации не является основанием для выбытия.

Налоговая декларация представляется в налоговую инспекцию различными способами, которые выбираются по желанию налогоплательщика. Исключительно в электронной форме обязаны представлять определенные категории налогоплательщиков – организации со среднесписочной численностью работников свыше 100 человек за предшествующий календарный год, вновь созданные организации (в том числе путем реорганизации), в которых работает более 100 человек, и крупнейшие налогоплательщики.

Практика рассылки налогового уведомления физическим лицам по недвижимости имеет схожий механизм и в РФ, и почти во всех странах ОЭСР, в которых установлен налог на недвижимость.

По представленным отчетностям юридических лиц, а также уплаченным налогам физическими лицами на основании уведомления, как правило, проводятся налоговые проверки.

Основная особенность камеральной проверки в РФ по налогам с недвижимого

имущества заключается в использовании открытых данных баз другого регистрирующего органа, Росреестра, при анализе документов, предоставляемых налогоплательщиком. Другим отличительным признаком надо отметить то, что при проверке правильности определения налоговой базы, налоговые органы в обязательном порядке обращают внимание на способ начисления амортизации, закрепляемый в учетной политике для целей бухгалтерского учета, напрямую влияющий на расчет остаточной стоимости имущества, иными словами, на налоговую базу по налогу на имущество организаций. Также рассматривается определенный налогоплательщиком срок полезного использования основных средств, оценивается правильность применения специальных коэффициентов амортизации, которые могут изменять сумму начисленной амортизации. Если по некоторым основным средствам не предусмотрено начисление амортизации (например, для некоммерческих организаций), при определении стоимости учитывается износ, который начисляется, как правило, ежемесячно. По остальным аспектам мероприятий налогового контроля проводится единая процедура налоговой проверки, установленная НК РФ.

Во Франции налогоплательщики сами представляют данные для определения налогового платежа (при этом 90% сумм уплачивается добровольно), а предоставляемые предприятиями декларации, как правило, составляются с помощью аудиторских компаний или консультационных бюро. В уведомлении о проверке, направляемом предприятию, рекомендуется присутствие аудитора. В том случае, если выявится недоброкачественное аудиторское заключение, налоговые органы могут обратиться в компетентные аудиторские организации с просьбой принять меры к недобросовестной аудиторской компании.

Рассмотрим проведение налоговой проверки по налогу на наследство и налогу на недвижимость в США на примере Нью-Джерси.

Для резидентов – наследников покойных, уплачивается налог на передачу бенефициарам реального или материального личного имущества, расположенных в Нью-Джерси, и нематериальной собственности. Для нерезидентов – налогом

облагается только передаче бенефициарам недвижимого имущества или движимого имущества, находящегося в Нью-Джерси.

Аудитор должен выдать оценку в течение четырех лет с даты подачи декларации или 15 лет со дня смерти. Аудитор должен приложить все усилия, чтобы выдать любые возмещения в течение шести месяцев с даты запроса, чтобы избежать выплаты процентов.

Они проверяют каждую поданную декларацию и определяют, какие возвраты принимаются как поданные, а какие возвраты требуют дальнейшего рассмотрения. После того, как результаты проверки пройдены, их отправляют в Отдел доходов для обработки.

Аудитор должен начать предварительную подготовку дела в течение 30 дней с даты его назначения. Это означает, что аудитор должен подготовить файл и просмотреть содержимое, чтобы определить, были ли предоставлены все необходимые формы и документация с возвратом. В течение 45 дней с даты, когда дело назначено, аудитор должен связаться с представителем наследуемого имущества, чтобы получить недостающую документацию, если таковая имеется.

Если аудитор определяет, что требуемые предметы проверки отсутствуют или являются неполными, или требуется дополнительная информация для проверки точности поданного возврата, то отправляется письмо с запросом информации, необходимой для надлежащего завершения аудита представителю недвижимости. Обычно представителю предоставляется 60-дневный срок. Аудитор запрашивает дополнительную информацию по мере необходимости на протяжении всего аудита.

Аудитор должен проверить правильность профиля налогоплательщика и регистрационной информации для умершего, а также рассматривает налоговую декларацию и всю подтверждающую документацию

Со стоимости наследуемой недвижимости можно вычесть следующие расходы:

- расходы на похороны и последние болезни;
- административные расходы, включая допустимые комиссии для исполнителей

(администраторов) и судебные издержки по имущественным вопросам. Кроме того, любые расчетные расходы или капитальные затраты, связанные с продажей имущества, за которые могут быть вычтены комиссии брокера, считаются административными расходами и подлежат вычету как таковые;

- государственные, уездные и местные налоги, начисленные до смерти;
- налоги, уплачиваемые или подлежащие уплате в других юрисдикциях при любой передаче имущества, также облагаются налогом на наследство. Ни один вычет не допускается при наличии налога уплаченного или подлежащего уплате по федеральному имуществу.

- задолженность умершего, возникшего на дату смерти
- комиссии брокеров по недвижимости, которые подпадают под конкретные условия, указанные в Кодексе об административных правонарушениях.

После того, как все необходимые данные будут получены и проанализированы, аудитор принимает решение относительно соответствующего налога. Затем заполняет форму «Анализ налога» для налога на наследство и налога на имущество. Аудитор должен предоставить копию формы анализа в файле недвижимости и отправить представителю недвижимости.

Для налоговых деклараций по имуществу в форме анализа налоговой формы необходимо указать следующее, определенное аудитором:

- валовая стоимость недвижимости;
- разрешенные вычеты;
- чистая стоимость недвижимости;
- налог;
- любая другая соответствующая информация.

Если аудитор запрашивает дополнительную информацию, и представитель недвижимости не отвечает в течение шестидесяти дней, направляется последующее письмо. При повторном игнорировании письма в течение такого же срока, аудитор отправляет представителю список предполагаемых корректировок, а затем

«налоговую оценку».

Уведомление об оценке будет отправлено представителю недвижимости по заверенной почте и должно содержать график корректировок, график объяснений корректировок и разъяснение прав и обязанностей налогоплательщика в отношении оценки. График разъяснений должен содержать информацию, необходимую для опровержения оценки, и что запрашиваемая информация должна быть представлена в течение 90 дней с даты проведения оценки.

По завершении проверки аудитор должен передать файл руководителю команды для рассмотрения и утверждения. Надзорный орган рассматривает анализ налоговой формы, устраняет любые проблемы с аудитором, утверждает заключение аудита и затем только возвращает документ. Если аудит приводит к большому увеличению налогов над суммой, назначенной руководством, соответствующий менеджер филиала должен рассмотреть и утвердить аудит до того, как файл будет возвращен аудитору для его завершения.

Когда супервайзер возвращает файл аудитору, последний должен внести необходимые корректировки в учетную систему налогоплательщика Отдела, утвердить соответствующее Уведомление об оценке и убедиться, что почтовый адрес в профиле и регистрации налогоплательщика правильный. Уведомление должно отражать налоговое обязательство, проценты (если таковые имеются), штраф (если таковые имеются), полученные суммы платежей, ранее выданные возмещения и либо остаток, подлежащий возврату, либо нулевой баланс, и включает информацию о правах налогоплательщика и обязанности. Следующий шаг:

– при наличии задолженности по счету утверждается законопроект в системе учета налогоплательщика Отдела, формируется Уведомление об оценке, разрешаются любые требуемые отказы (которые будут выданы после уплаты соответствующего срока), подготавливается список изменений внесенный в исходное возвращение и объяснение изменений (для отправки по почте с уведомлением), и помечается файл, который будет отправлен по сертифицированной почте;

– при переплате подготавливается ваучер возврата и возвращается файл руководителю команды для утверждения возмещения в системе учета налогоплательщиков Отдела. Возврат выплачивается исполнителю или администратору недвижимости с представителем недвижимости (если применимо).

– при отсутствии баланса или возврата средств, аудитор будет оформлять Уведомление об оценке, отражающее нулевой баланс, и выполнять все действия, перечисленные в первом пункте.

Таким образом, в подразделе дана характеристика основных отличительных особенностей налогового контроля российской практики от зарубежной практики.

Общие черты проявляются в принципе гласности системы кадастрового учета и регистрации, а также в возложении ответственности на государство с Германией. Основные отличия действующей практики Франции от российской, в частности, в методе регистрации права, основанного на группировании информации о собственнике, а не об объекте, также в том, что материальная ответственность не несет государство, сделки с недвижимостью осуществляется посредством договоров, составляемых в произвольной форме и независимых от непосредственного факта регистрации изменения права (такая практика существует и в Бельгии, Люксембурге, Италии).

С учетом проведенного исследования предлагается усовершенствовать картографическую основу, установить обязательность нотариального удостоверения всех документов, относящиеся к объектам недвижимости, а также ввести «границ общего характера» в целях снижения споров по оспариванию границ земельных участков.

Заключение

В дипломной работе исследована история становления и развития налогообложения недвижимости за рубежом и в РФ. Определено, что взимание налога на недвижимое имущество берет начало с древних времен – с Древнего мира. В некоторых странах Европы по сей день действует подобная практика взимания налога на недвижимость, сформированная еще десятки и даже сотни лет назад, претерпевшая лишь незначительные изменения. Наблюдается сокращение группы объектов налогообложения до двух единиц (земля, здание и сооружение). Также в отношении совокупности налоговых баз можно отметить сохранение их первоначального вида, только некоторая ее часть упразднилась (расчет по количеству, размеру, а также широте фасада здания).

Даны характеристики нормативно-правовых документов по уровням регулирования, а также объектов налогообложения недвижимости. Выявлена проблема некорректного построения стратегии ведения налогообложения недвижимости в РФ, что влечет к затормаживанию экономического развития и в результате несет исключительно фискальный характер без учета потребностей населения.

Приведена сравнительная характеристика налогообложения недвижимости зарубежной и российской практики, в результате которой предложены следующие рекомендации по улучшению:

- признать налогоплательщиками арендаторов недвижимости;
- применять в качестве налоговой базы рыночную стоимость объекта недвижимости и использовать соответствующую прогрессивную ставку налогообложения;
- облагать налогом продавца и покупателя по сделке с недвижимым имуществом;
- использовать прогрессивную шкалу со смешанными ставками, обозначенными на определенных интервалах стоимости недвижимости;

- предоставлять освобождение от уплаты налогов на определенный срок;
- ввести в действие льготу в виде установления налоговой базы в процентном соотношении к кадастровой стоимости;
- увеличить периодичность оценивания недвижимости с 3-5 лет до 8-10 лет.

Также рассмотрены особенности проведения налоговых проверок и налогового контроля в зарубежных странах и РФ. Приведены отличительные особенности ведения контрольных мероприятий в отношении налогообложения недвижимости в РФ от остальных налогов, а также примеры налогового контроля за рубежом и раскрыта процедура налоговой проверки в США.

Предлагается усовершенствовать картографическую основу, установить обязательность нотариального удостоверения всех документов, относящиеся к объектам недвижимости, а также ввести принцип «границ общего характера» в целях снижения споров по оспариванию границ земельных участков.

Проведен анализ поступлений по налогообложению недвижимости в бюджет РФ и зарубежных странах, который показал, что средний удельный вес в общих налоговых поступлениях в консолидированный бюджет РФ за весь анализируемый период – 6,8%. Определено, что показатель соответствует средним показателем в странах ОЭСР, к примеру, подобный результат имеют такие государства, как Греция, Ирландия, Исландия, Италия и Новая Зеландия.

В частности, детально проанализированы поступления по налогу на недвижимость в Южной Корее. В результате выявлена положительная тенденция поступлений по налогу на недвижимость, при этом большую часть поступлений приносят организации; в составе физических лиц основная налоговая нагрузка по данному налогу лежит на пенсионеров.

По поступлениям от налогообложения недвижимости в РФ следует отметить, что по земельному налогу, налогу на имущество организаций и налогу на имущество физических лиц прослеживается тенденция роста поступлений в консолидированный

бюджет РФ. Однако за анализируемый период наблюдается рост выпадающих доходов в связи с предоставлением льгот налогоплательщикам по всем налогам.

За последние два года выпадающие доходы от предоставления льгот организациям занимали соответственно 44,6% и 52,1% доли от всех поступлений по налогу на имущество организаций в консолидированный бюджет РФ.

Подобную тенденцию можно наблюдать и у не поступивших земельных налогов в бюджет в связи с предоставлением льгот физическим лицам, темп роста которых равен 220% относительно начала анализируемого периода (2011 г.) и 111,5% относительно 2015 г. При этом наибольшую часть не поступивших налогов приходится по льготам, установленным на местном уровне (в среднем 95%).

Результат анализа также показал, что в 2016 г. на 1 юридическое лицо приходится 663,3 тыс. р. (7,2% роста по отношению к 2015 г.) не поступившего земельного налога по льготе и 273,4 тыс. р. (4% сокращения по отношению к 2015 г.) подлежащего к уплате налога. Таким образом, суммы налога, не поступившего налога в бюджет по льготе, превалируют над исчисленной суммой налога к уплате на 389,9 тыс. р.

На 1 налогоплательщика по налогу на имущество физических лиц приходится больше суммы не поступившего налога в связи с предоставлением льготы, нежели налога, подлежащей к уплате в бюджет.

Несмотря на важное значение поддержки социально незащищенных слоев населения и предпринимаемых различных мер по минимизации налоговой нагрузки для этих категорий налогоплательщиков, полное их освобождение от уплаты налогов на федеральном уровне показало свою неэффективность в связи с большими бюджетными потерями. Поэтому предоставление льгот по налогу на имущество физических лиц должно осуществляться с учетом соблюдения критерия нуждаемости при их установлении.

Список использованных источников

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч. 2 [по состоянию на 31 мая 2018 г. : принят ГД 16 июля 1998]. – КонсультантПлюс. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru>.
2. О перечне имущества, относящегося к железнодорожным путям общего пользования, федеральным автомобильным дорогам общего пользования, магистральным трубопроводам, линиям энергопередач, а также сооружений, являющихся неотъемлемой технологической частью указанных объектов, в отношении которых организации освобождаются от обложения налогом на имущество организаций [Электронный ресурс] : Постановление Правительства Рос. Федерации от 30 сентября 2004 № 504 ред. от 23.11.2017. – КонсультантПлюс. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru>.
3. Об утверждении формы заявления о предоставлении налоговой льготы по транспортному налогу, земельному налогу, налогу на имущество физических лиц, порядка ее заполнения и формата представления заявления о предоставлении налоговой льготы в электронной форме [Электронный ресурс] : приказ ФНС России от 14.11.2017 № ММВ-7-21/897@. – КонсультантПлюс. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru>.
4. Об утверждении форм и форматов представления налоговой декларации по налогу на имущество организаций и налогового расчета по авансовому платежу по налогу на имущество организаций в электронной форме и порядков их заполнения [Электронный ресурс] : приказ ФНС России от 31.03.2017 № ММВ-7-21/271@. – КонсультантПлюс. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru>.
5. Об изменении формы налогового уведомления [Электронный ресурс] : письмо ФНС России от 12.03.2018 № БС-4-21/4565@. – КонсультантПлюс. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru>.
6. О налоге на имущество организаций [Электронный ресурс] : закон Приморского края от 28.11.2003 № 82-КЗ ред. от 09.08.2017 № 160-КЗ. – КонсультантПлюс. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru>.
7. Об утверждении Перечня объектов недвижимого имущества, в отношении которых налоговая база определяется как кадастровая стоимость, на 2017 год [Электронный ресурс] : распоряжение Департамента земельных и имущественных отношений Приморского края от 22.12.2016 № 451 ред. от 13.11.2017 № 331-ри. – КонсультантПлюс. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru>.
8. О земельном налоге в городе Владивостоке [Электронный ресурс] : решение Думы Владивостокского округа от 28.10.2005 № 108 ред. от 09.04.2018 № 24-МПА. – КонсультантПлюс. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru>.
9. О налоге на имущество физических лиц на территории Владивостокского городского округа [Электронный ресурс] : решение Думы

Владивостокского округа от 27.11.2014 № 151-МПА ред. от 05.11.2015 № 222-МПА. – КонсультантПлюс. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru>.

10. Алексеев, В. А. История существования и развития имущественных налогов физических лиц / В. А. Алексеев // Правовой вестник. – 2013. – №3. – С. 19– 23.

11. Алиев, Б. Х. Налогообложение имущества в России и за рубежом / Б. Х. Алиев, Х. Б. Алиев // Вестник Дагестанского государственного университета. – 2015. – №5. – С. 55– 57.

12. Бауэр, В. П. Коллизии в сферах оценки и налогообложении недвижимого имущества физических лиц по кадастровой стоимости и возможные меры по их предотвращению / В. П. Бауэр // Правовые вопросы недвижимости. – 2016. – № 2. – С. 25–29.

13. Богачев, С. В. Налог на недвижимость: зарубежный опыт / С. В. Богачев // Имущественные отношения в Российской Федерации. – 2017. – № 4 (187). – С. 68– 73.

14. Брызгалин, А. В. Интересные факты о налогах и налогообложении / А. В. Брызгалин // Налоги и финансовое право. – 2014. – № 7. – С.258– 261.

15. Бурова, А. С. Налоговое право: учебник для бакалавров / А. С. Бурова, Е. Г. Васильева, Е. С. Губенко и др. – М.: Проспект, 2016. – 528 с.

16. Вылкова, Е. С. Опыт применения налоговых льгот в налогообложении имущества и транспорта в различных странах / Е. С. Вылкова // Вестник ЗабГУ. – 2014. – № 8 (111). – С. 92– 102.

17. Горский, И. В. Налогообложение недвижимого имущества в зарубежных странах / И. В. Горский, О. В. Медведева, Т. Г. Лебединская, Е. А. Юдин. – М.: Инфра– М, 2014. – 176 с.

18. Евстигнеев, Е. Н. Налоги и налогообложение. Теория и практикум: учебное пособие / Е. Н. Евстигнеев, Н. Г. Викторова – М.: Проспект, 2014. – 520 с.

19. Иванкина, Е. В. Зарубежный опыт налогообложения недвижимости и возможность его применения для дифференциации ставок налогообложения в России / Е. В. Иванкина, А. Э. Боронина, С. Л. Куприянов. – М: РАНХиГС, 2016. – 58 с.

20. Иловайский, С. И. Учебник финансового права / С. И. Иловайский. Одесса, 1904. 191 с.

21. Клейменова, М. О. Налоговое право: учебное пособие / М. О. Клейменова. – М.: Маркет ДС, 2013. – 368 с.

22. Козочкина, Е. А. Оценка недвижимости и имущественный налог в некоторых странах Европы / Е. А. Козочкина, Ф. Н. Борис // Вестник Омского государственного аграрного университета. – 2013. – №2 (10). – С. 85– 88.

23. Косенкова, Ю. Ю. Зарубежный опыт налогообложения недвижимости / Ю. Ю. Косенкова // Социально– экономические явления и процессы. – 2014. – № 4 (062). – С. 61– 64.

24. Кучеров, И. И. Налоговое право России / И. И. Кучеров. – М.: ЮрИнфоР, 2015. – 254 с.
25. Ламерт, Д. А. Системы управления и оценки земельных ресурсов в развитых странах / Д. А. Ламерт // Интерэкспо Гео– Сибирь. – 2014. – №2. – С. 3– 11.
26. Липски, С. А. Новый шаг в развитии законодательства о налогообложении недвижимости / С. А. Липски // Налоги. – 2015. – № 4. – С. 9 – 13.
27. Лобанова, Е. И. Современное состояние налогообложения недвижимости в РФ: проблемы и перспективы / Е. И. Лобанова // Интерэкспо ГЕО– Сибирь– 2013 : сб. ст. по матер. IX Междунар. науч. конгр. 15– 26 апреля 2013 г. Новосибирск: СГГА, 2013. – С. 143 – 147.
28. Лукашова, И. В. Принципы налогообложения жилой недвижимости / И. В. Лукашова // Налоги и налогообложение. – 2016. – № 4 (142). – С. 359–363.
29. Лукашова, И. В. Сравнительный анализ налога на жилую недвижимость в странах Балтии / И. В. Лукашова // Науковедение. – 2016. – № 3. – С. 1–11.
30. Максимова, А. Г. Сравнительный анализ объекта налогообложения недвижимости в Российской Федерации и Германии / А. Г. Максимова // Бизнес в законе. – 2014. – № 2. – С. 230– 233.
31. Налоги и налоговая система Российской Федерации: учебник и практикум для академического бакалавриата / под науч. ред. Л. И. Гончаренко. – М.: Юрайт, 2015. – 541 с.
32. Осенняя, А. В. Налогообложение объектов недвижимости: опыт зарубежных стран / А. В. Осенняя, И. В. Будагов, Б. А. Хахук, Е. С. Бондаренко // Вестник Адыгейского государственного университета. – 2017. – №2 (200). – С. 153– 162.
33. Официальный сайт Национальной налоговой службы Кореи. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.nts.go.kr/>
34. Официальный сайт Организации экономического сотрудничества и развития [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.oecd.org>
35. Официальный сайт Федеральной налоговой службы [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.nalog.ru>
36. Официальный сайт Федеральной службы государственной регистрации, кадастра и картографии [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.rosreestr.ru>
37. Попова, Л. В. Налоговые системы зарубежных стран: учебно– методическое пособие / Л. В. Попова, Б. Г. Маслов, И. А. Дрожжина – М.: Дело и сервис, 2017. – 480 с.
38. Пospelова, Е. П. Основные характеристики зарубежной и российской практики налогообложения недвижимого имущества физических лиц

(домохозяйств) / Е. П. Поспелова // Уровень жизни населения регионов России. – 2013. – №12. – С. 67– 76.

39. Пьянова, М. В. К вопросу об эффективности налоговых льгот социального характера / М. В. Пьянова, Р. В. Лавник // Евразийский союз ученых. – 2015. – № 10– 5 (19). – С. 146– 150.

40. Решетник, В.Н. Международный опыт массовой оценки недвижимости для целей налогообложения / В. Н. Решетник // Имущественные отношения в Российской Федерации. – 2014. – №12 (135). – С. 25–28.

41. Симакова, Е. К. Правовой режим налога на имущество физических лиц: российский и зарубежный опыт / Е. К. Симакова // Вестник СПбЮА. – 2016. – № 2. – С. 78– 83.

42. Тихомирова, Ю. А., Балашова, С. П. Налогообложение недвижимости: зарубежный опыт и российская практика // Алтайский вестник государственной и муниципальной службы. – 2016. – №11. – С. 92– 95.

43. Тананушко, В. С. Земельный налог как механизм эффективного управления земельными ресурсами муниципальных образований / В. С. Тананушко // Имущественные отношения в Российской Федерации. – 2013. – № 6. С. 66 – 82.

44. Токарев, В. Б. Споры по налогам с недвижимости / В. Б. Токарев // Жилищное право. – 2017. – № 3.

45. Толкушкин, А. В. История налогов в России / А. В. Толкушкин. – М.: «Юристъ», 2016. – 860 с.

46. Томкович, А. В. История имущественных налогов физических лиц / А. В. Томкович // Балт. экон. журн. – 2017. – №1. – С. 130–135.

47. Труханов, А. Э. Анализ современного состояния государственного кадастра учета объектов недвижимости / А. Э. Труханов // Интерэкспо ГЕО–Сибирь– 2013 : сб. ст. по матер. IX Междунар. науч. конгр. 15– 26 апреля 2013 г. Новосибирск: СГГА, 2013. – С. 124– 129.

48. Тютин, Д. В. Налоговое право: курс лекций [Электронный ресурс] / Д. В. Тютин.– М.: Эксмо, 2015. – КонсультантПлюс. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru>.

49. Федорова, М. А. Поступления налогов на имущество организаций и физических лиц в Российской Федерации: анализ и прогнозирование / М. А. Федорова // Scientific perspectives 2018 : сб. материалов XXXV Межд. науч.-практ. конф., 26 марта 2018 / М.: Олимп, 2018. – С. 107-111.

50. Финансовое право. Учебник для бакалавров / под ред. И. А. Цинделиани. – М.: Проспект, 2017. – 532 с

51. Химичева, Н. И. Налоги как основной источник бюджетов: актуальные вопросы правового реформирования / Н. И. Химичева // Налоги. – 2014. – № 1. – С. 43–45

52. Хон, С. С. История развития налогообложения имущества в России / С. С. Хон // Экономика и современный менеджмент: теория и практика. – 2017. – № 6–7(69). – С. 19–23.
53. Чернышева, Е. Налог на имущество по кадастровой стоимости / Е. Чернышева // Налоговый учет для бухгалтера. – 2017. – № 3.
54. Юстус, О. И. Некоторые проблемы налогообложения имущества физических лиц / О. И. Юстус // Вестник ТвГУ. – 2015. – № 3. – С. 95.– 109.
55. Almy R. Valuation and Assessment of Immovable Property // OECD Working Papers on Fiscal Federalism. – 2014. – №. 19. – P. 27.
56. Cole G. M. Land tenure, boundary surveys, and cadastral systems / G. M. Cole, D. A. Wilson. Boca Raton : Taylor & Francis, 2016.– 207 p.
57. Janoušková J. Immovable property tax in the Czech Republic as an instrument of fiscal decentralization / J. Janoušková, Š. Sobotovičová // Technological and economic development of economy. – 2016. – Vol. 22, № 6. – P. 767–782
58. Žróbek S. Some aspects of local real estate taxes as an instrument of land use management / S. Žróbek, S. Manzhynsk, E. Zysk, Y. Rassokha // Real estate management and valuation. – 2016. – Vol. 24, № 3. – P. 93– 105



МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего образования
«Дальневосточный федеральный университет»

ШКОЛА ЭКОНОМИКИ И МЕНЕДЖМЕНТА

Кафедра «Финансы и кредит»

ОТЗЫВ РУКОВОДИТЕЛЯ

на выпускную квалификационную работу студента Федоровой Марины Альбертовны
(фамилия, имя, отчество)

Специальность (направление) 38.03.01 «Экономика» профиль «Налоги и налогообложение»,
группа Б1401нн

Руководитель ВКР к.э.н., доцент Синенко Ольга Андреевна
(ученая степень, ученое звание, ф.и.о.)

на тему: «Налогообложение недвижимости: зарубежная и российская практика»

Дата защиты ВКР «25» июня 2018 г.

Работа выполнена на актуальную тему. Цель работы достигнута, задачи выполнены в полном объеме. Работа выполнялась самостоятельно, при написании работы автор консультировался у руководителя ВКР. В процессе написания ВКР автор показал достаточно глубокие теоретические знания, проявил умение анализировать, обобщать, делать выводы, последовательно и грамотно излагать материал.

В первой главе исследована история развития налогообложения недвижимого имущества в РФ и зарубежных странах, исследовано нормативно-правовое регулирование налогообложения недвижимости в России. Во второй главе проведен анализ поступлений по налогообложению недвижимого имущества в РФ и зарубежных странах. Исследована практика налогообложения недвижимости за рубежом и в России, а также особенности налогового контроля в странах. Предложены рекомендации по совершенствованию системы налогообложения недвижимого имущества.

Существенных замечаний в работе не выявлено.

В целом работа выполнена на достаточно высоком уровне. Оформление работы соответствует требованиям, предъявляемым к ВКР. Результаты могут быть использованы в учебном процессе ШЭМ ДВФУ.

Степень оригинальности ВКР 78%.

Заключение: в случае успешной защиты, заслуживает оценки «отлично» и ее автору может быть присвоена квалификация «Бакалавр» по направлению подготовки 38.03.01 «Экономика».

Руководитель ВКР к.э.н., доцент
(уч. степень, уч. звание)

Син
(подпись)

Синенко О. А.
(ф.и.о.)

«19» июня 2018 г.