

УДК 336.02

**ИЗМЕНЕНИЯ В НАЛОГООБЛОЖЕНИИ ИМУЩЕСТВА ОРГАНИЗАЦИЙ:
ПОСЛЕДСТВИЯ ДЛЯ ПРИВОЛЖСКОГО ФЕДЕРАЛЬНОГО ОКРУГА****Р. К. Шакирова***Марийский государственный университет, г. Йошкар-Ола***CHANGES IN THE TAXATION OF PROPERTY ORGANIZATIONS:
IMPLICATIONS FOR VOLGA FEDERAL DISTRICT****R. K. Shakirova***Mari State University, Yoshkar-Ola*

Целью работы является проведение ретроспективного анализа изменений налогового законодательства в части налога на имущество организаций (НИО) и выявление степени их влияния на динамику налоговой базы, суммы исчисленного налога и величины выпадающих доходов бюджета в регионах Приволжского федерального округа (ПФО). Методической основой для выполнения работы является совокупность приемов научной абстракции и системного анализа, в том числе общие формально-логические методы (анализ и синтез, индукция и дедукция, сравнение), а также частные методы (статистический и графический). В статье обобщаются налоговые поправки, связанные с трансформацией порядка определения налоговой базы по налогу на имущество организаций за период с 2012 г. по 2015 г., а также проводится исследование эмпирических данных, которые отражают последствия указанных изменений. Сделан вывод о существенном отклонении от средних показателей практически во всех регионах ПФО индексов динамики налоговой базы по НИО и индексов динамики выпадающих доходов региональных бюджетов при незначительном изменении индексов динамики налоговых начислений. Также выявлены регионы ПФО, имеющие наибольший потенциал в части поступлений по налогу на имущество организаций, отражена доля Республики Марий Эл в структуре исчисленного НИО, сформированной в разрезе регионов ПФО. Кроме того, в статье отражено влияние рассмотренных изменений законодательства о налогах и сборах в порядке ведения бухгалтерского учета для целей исчисления налога на имущество организаций, приведены некоторые рекомендации для юридических лиц по организации учетного процесса.

Ключевые слова: налог на имущество организаций, изменение законодательства, налоговая база, выпадающие доходы бюджета

The aim of the study is to conduct a retrospective analysis of changes in tax legislation in the part of the tax on property of organizations and identify their impact on the dynamics of the tax base, the amount of calculated tax and the amount of shortfall in budget revenues in the regions of the Volga Federal District. The methodological basis of the research is a set of methods of scientific abstraction and system analysis, including common formal-logical methods (analysis and synthesis, induction and deduction, comparison), as well as private methods (statistical and graphical). The article summarizes the tax amendments related to the transformation of the procedure for determining the tax base for property tax for the period from 2012 to 2015, and also makes a study of empirical data, which reflect the effects of these changes. The study revealed a significant deviation from the average in almost all regions of the Volga Federal District in the index of the dynamics of the tax base for the property tax and the dynamics of the indices lost revenues of regional budgets with little change in the dynamics of the indices of tax accruals. The study identified regions of the Volga Federal District with the greatest potential in terms of revenues from property tax, reflects the share of the Republic of Mari El in the structure of the estimated tax on property of organizations formed in the context of the regions of the Volga Federal District. In addition, the article reflects the influence of the considered changes in legislation on taxes and fees in the accounting procedure for the purposes of calculating property tax, and gives some suggestions for legal persons for the organization of the accounting process.

Keywords: tax on property of organizations, changes in legislation, tax base, falling budget revenues

*Статья подготовлена при финансовой поддержке РГНФ и Республики Марий Эл.
Грант № 16-12-12008 а(р)*

В течение ряда последних лет в законодательство о налогах и сборах Российской Федерации были внесены существенные изменения в порядок налогообложения имущества юридических

лиц (табл. 1). Большинство указанных изменений направлено на:

1) оптимизацию порядка установления и применения действующих льгот федерального уровня

по налогу на имущество организаций с целью решения основных задач бюджетного федерализма [1] и предоставления большей степени налоговой автономии региональным и местным органам власти;

2) вывод движимого имущества организаций из-под налогообложения с целью стимулирования инвестиций в производство и обновления оборудования российских организаций;

3) переход к налогообложению недвижимости юридических и физических лиц исходя из кадастровой стоимости объектов согласно передовой мировой практике;

4) пресечение возникшей практики уклонения от налогообложения движимого имущества, приобретенного до 2013 года (предотвращение легальной возможности применения налогоплательщиками

схем минимизации налога путем искусственной реорганизации, механизма «обратной аренды», обмена движимыми активами между взаимозависимыми организациями и т. п.).

Согласно Бюджетному посланию Президента РФ о бюджетной политике в 2010–2012 годах и Основным направлениям налоговой политики РФ на 2012 г. и на 2013 г., одобренным соответственно 07.07.2011 и 30.15.2013, Правительство РФ проводит работу по оптимизации льгот по региональным и местным налогам. Результатом этой деятельности стала, в частности, отмена льгот по налогу на имущество организаций в отношении железнодорожных путей и федеральных автодорог общего пользования, магистральных трубопроводов, линий энергопередачи.

Таблица 1

Изменения в порядке определения объекта налогообложения и налоговой базы по налогу на имущество организаций за 2011–2015 гг.

Период	Содержание положений налогового законодательства	Норма права	Примечание
До 01.01.2013	Для российских организаций объектом налогообложения признается движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета	Ст. 374 НК РФ	
С 01.01.2013	Облагается налогом железнодорожные пути общего пользования, федеральные автомобильные дороги общего пользования, магистральные трубопроводы, линии энергопередачи, а также сооружения, являющиеся неотъемлемой технологической частью указанных объектов	Ст. 381 НК РФ. П. 3 ст. 380 НК РФ	Федеральный закон № 202-ФЗ от 29.11.2012
С 01.01.2013 до 31.12.2014	Не признается объектом налогообложения движимое имущество, принятое на учет с 1 января 2013 г. в качестве основных средств	П. 4 пп. 8 ст. 374 НК РФ	Федеральный закон № 202-ФЗ от 29.11.2012
С 01.01.2014	Налоговая база в отношении отдельных объектов недвижимости определяется как их кадастровая стоимость по состоянию на начало налогового периода	П. 2 ст. 375 НК РФ. Ст. 378. 2	Федеральный закон № 307-ФЗ от 02.11.2013
С 01.01.2015	Не признаются объектом налогообложения объекты основных средств, включенные в I или II амортизационную группу в соответствии с Классификацией основных средств, утвержденной Правительством РФ.	П. 4 пп. 8 ст. 374 НК РФ	Федеральный закон № 366-ФЗ от 24.11.2014
	Освобождается от налогообложения движимое имущество, принятое на учет в качестве основных средств с 1 января 2013 г., кроме объектов движимого имущества, принятых на учет в результате: – реорганизации или ликвидации юридических лиц; – передачи, включая приобретение, имущества между взаимозависимыми лицами	П. 25 ст. 381 НК РФ	Федеральный закон № 366-ФЗ от 24.11.2014

К числу наиболее существенных поправок главы 30 НК РФ следует также отнести:

1) исключение из состава объектов налогообложения основных средств, включенных в I или II амортизационную группу;

2) установление налоговых льгот в отношении движимого имущества, принятого на учет в качестве основных средств с 1 января 2013 г. (с учетом некоторых оговорок);

3) введение возможности исчисления налога исходя из кадастровой стоимости в отношении отдельных видов недвижимости.

Некоторые из прошедших за последние годы изменений не влияют на объем налоговой нагрузки и связаны лишь с уточнением базовой и нормативной структуры налога на имущество организаций [2]. Это касается, например, перекалфикации части налоговых льгот и отнесения их

к объектам, освобождаемым от налогообложения (ст. 374 НК РФ).

Перечисленные нововведения не могли не отразиться на величине налоговой базы (табл. 2, 3), суммах исчисленного налога на имущество организаций (табл. 4) и предоставляемых по нему льгот, представляющих собой выпадающие доходы региональных бюджетов (табл. 5).

Анализ данных Федеральной налоговой службы РФ [3] в части налога на имущество организаций показывает, что за весь период с 2006 по 2014 гг. наблюдалась положительная динамика изменений величины налоговой базы по рассматриваемому налогу, как в целом по стране, так и в разрезе отдельных территориальных образований. При этом минимальная и максимальная величина индекса динамики налоговой базы по НИО в Приволжском федеральном округе колебалась от 1,002 в 2014 г. до 1,32 в 2013 г., среднее значение индекса составляло 1,2. Снижение величины индексов до 1,1 произошло также в кри-

зисные 2010 и 2011 годы. В 2013 году по всем регионам ПФО произошло существенное увеличение размера налоговой базы в связи с отменой одной из крупнейших льгот по налогу. Средний индекс роста налоговой базы по регионам ПФО за этот год составил 1,3; наименьший рост произошел в Республике Татарстан – 1,17; наибольший – в Республике Мордовия – 1,70.

Наибольшим потенциалом в части налога на имущество организаций среди регионов ПФО обладает Республика Татарстан, где сосредоточено около 20 % от налоговой базы по НИО, имеющейся в этом федеральном округе. В структуре налоговой базы Приволжского федерального округа по НИО Самарская область занимает немногим более 13 %, Республика Башкортостан, Нижегородская и Пермская область – примерно по 10 %. Организации Республики Марий Эл традиционно владели лишь 1 % налоговой базы, сосредоточенной в ПФО. Отрадно, что по итогам 2014 года этот показатель увеличился до 2 % (табл. 2).

Таблица 2

Налоговая база по налогу на имущество организаций по Приволжскому федеральному округу за 2012–2014 гг.

Территориальное образование	Сумма, млн руб.			Структура, %			Индекс динамики			
	2012	2013	2014	2012	2013	2014	2012	2013	2014	2014/2006
Российская Федерация	26239523	37289280	39090841	100,00	100,00	100,00	1,14	1,42	1,05	3,75
Приволжский федеральный округ	4049730	5348116	5358381	15,43	14,34	13,71	1,20	1,32	1,002	3,29
Приволжский федеральный округ				100,00	100,00	100,00				
Республика Башкортостан	398812	568823	540250	9,85	10,64	10,08	1,11	1,43	0,95	2,81
Республика Марий Эл	57661	78913	89051	1,42	1,48	1,66	1,16	1,37	1,13	3,62
Республика Мордовия	43788	74578	109183	1,08	1,39	2,04	1,04	1,70	1,46	3,93
Республика Татарстан	887470	1039844	1056654	21,91	19,44	19,72	1,48	1,17	1,02	3,85
Удмуртская Республика	171118	231751	226053	4,23	4,33	4,22	1,49	1,35	0,98	3,09
Чувашская Республика	106706	157522	154543	2,63	2,95	2,88	1,08	1,48	0,98	2,78
Кировская область	94105	128715	124671	2,32	2,41	2,33	1,34	1,37	0,97	3,10
Нижегородская область	444814	594153	609925	10,98	11,11	11,38	1,06	1,34	1,03	3,43
Оренбургская область	299999	389850	403303	7,41	7,29	7,53	1,15	1,30	1,03	3,77
Пензенская область	115675	148798	148249	2,86	2,78	2,77	1,12	1,29	1,00	3,44
Пермская область	448834	680707	666090	11,08	12,73	12,43	1,10	1,52	0,98	3,11
Самарская область	550343	678897	671101	13,59	12,69	12,52	1,07	1,23	0,99	2,94
Саратовская область	290770	405844	393872	7,18	7,59	7,35	1,18	1,40	0,97	3,09
Ульяновская область	139634	169721	165438	3,45	3,17	3,09	1,71	1,22	0,97	4,08

Таким образом, на порядок формирования налоговой базы по налогу на имущество в 2013–2014 гг. оказали влияние следующие факторы: установ-

ление льгот в отношении движимых объектов основных средств, принятых на учет с 01.01.2013 г., и введение нового способа исчисления налога

исходя из кадастровой стоимости по некоторым видам недвижимости (табл. 3).

До января 2014 года по расположенному на территории РФ недвижимому имуществу иностранных организаций, не имеющих в РФ постоянных представительств, налоговая база определялась как инвентаризационная стоимость. С 2014 года ряд

регионов (Удмуртская Республика, Чувашская Республика, Кировская область, Нижегородская область, Оренбургская область, Саратовская область) принял решение об исчислении налога исходя из кадастровой стоимости объектов, включенных в соответствующий перечень. Указанный факт отразился на структуре налоговой базы НИО (табл. 3).

Таблица 3

**Структура налоговой базы по налогу на имущество организаций
в разрезе способов ее определения по ПФО за 2012–2014 гг., млн руб.**

Территориальное образование	Налоговая база	В том числе:		Налоговая база	В том числе:		Налоговая база	В том числе:	
		средне-годовая стоимость имущества	инвентаризационная стоимость		средне-годовая стоимость имущества	инвентаризационная стоимость		средне-годовая стоимость имущества	кадастровая стоимость
Российская Федерация	26239523	26232989	6534	37289280	37279457	9823	39090841	36330872	2759969
Приволжский федеральный округ	4049730	4049619	111	5348116	5347921	194	5358381	5357961	420
Республика Башкортостан	398812	398809	3	568823	568821	2	540250	540250	0
Республика Марий Эл	57661	57657	4	78913	78908	4	89051	89046	4
Республика Мордовия	43788	43788	0	74578	74578	0	109183	109183	0
Республика Татарстан	887470	887467	3	1039844	1039830	15	1056654	1056654	0
Удмуртская Республика	171118	171107	10	231751	231735	16	226053	226022	31
Чувашская Республика	106706	106706	0	157522	157521	0	154543	154538	5
Кировская область	94105	94100	4	128715	128704	11	124671	124626	45
Нижегородская область	444814	444810	5	594153	594119	34	609925	609905	20
Оренбургская область	299999	299999	0	389850	389850	0	403303	403152	151
Пензенская область	115675	115608	67	148798	148731	67	148249	148248	1
Пермский край	448834	448833	1	680707	680706	2	666090	666088	2
Самарская область	550343	550334	9	678897	678858	39	671101	671101	0
Саратовская область	290770	290767	3	405844	405841	3	393872	393710	161
Ульяновская область	139634	139633	1	169721	169720	1	165438	165438	0

Следует отметить, что, несмотря на скачок величины налоговой базы по НИО по итогам 2013 года, за этот период не произошло такого же резкого увеличения суммы начисленного налога (табл. 4). Индекс динамики суммы налога по ПФО в 2013 г. составил лишь 1,12 (индекс динамики налоговой базы – 1,32). Это связано с тем, что налоговым законодательством предусмотрено постепенное увеличение налоговой ставки в отношении объектов, по которым прекращено действие налоговых льгот. Данная ставка в 2013 г. составляла 0,7 % при мак-

симальном размере ставки по соответствующим видам имущества 1,9 % (при этом общая максимальная ставка налога при расчете его исходя из среднегодовой стоимости имущества составляет 2,2 %). В структуре суммы начисленного налога по ПФО лидируют Республика Татарстан, Самарская область, Республика Башкортостан, Нижегородская и Пермская область. РМЭ в этой структуре принадлежит примерно 1,5 %. По результатам 2014 года произошло незначительное увеличение показателя с 1,4 % до 1,6 % (табл. 4).

Таблица 4

Сумма налога на имущество организаций, исчисленная к уплате в бюджет, по Приволжскому федеральному округу за 2012–2014 гг.

Территориальное образование	Сумма, млн руб.			Структура, %			Индекс динамики			
	годы									
	2012	2013	2014	2012	2013	2014	2012	2013	2014	2014/2006
Российская Федерация	551816	625219	655437	100,0	100,0	100,0	1,14	1,13	1,05	3,04
Приволжский федеральный округ	81666	91136	95933	14,8	14,6	14,6	1,19	1,12	1,05	2,79
Приволжский федеральный округ	8755	10821	10796	100,0	100,0	100,0				
Республика Башкортостан	1183	1284	1535	10,7	11,9	11,3	1,11	1,24	1,00	2,55
Республика Марий Эл	940	1188	2038	1,4	1,4	1,6	1,14	1,08	1,20	2,86
Республика Мордовия	15188	18280	19065	1,2	1,3	2,1	1,02	1,26	1,72	3,34
Республика Татарстан	3771	3933	4103	18,6	20,1	19,9	1,49	1,20	1,04	3,53
Удмуртская Республика	2267	2567	2606	4,6	4,3	4,3	1,49	1,04	1,04	2,58
Чувашская Республика	1902	2019	2067	2,8	2,8	2,7	1,08	1,13	1,02	2,15
Кировская область	9754	10395	11348	2,3	2,2	2,2	1,45	1,06	1,02	2,68
Нижегородская область	6597	7904	8047	11,9	11,4	11,8	1,05	1,07	1,09	2,92
Оренбургская область	2465	2572	2685	8,1	8,7	8,4	1,15	1,20	1,02	3,43
Пензенская область	8049	8939	9933	3,0	2,8	2,8	1,10	1,04	1,04	2,83
Пермская область	12063	12572	12885	9,9	9,8	10,4	1,05	1,11	1,11	2,39
Самарская область	6045	6604	6744	14,8	13,8	13,4	1,07	1,04	1,02	2,57
Саратовская область	2684	2058	2080	7,4	7,2	7,0	1,23	1,09	1,02	2,45
Ульяновская область	551816	625219	655437	3,3	2,3	2,2	1,63	0,77	1,01	2,40

Таблица 5

Сумма налога на имущество организаций, не поступившая в бюджет в связи с предоставлением налоговых льгот налогоплательщикам, по Приволжскому федеральному округу за 2012–2014 гг.

Территориальное образование	Сумма, млн руб.			Структура, %			Индекс динамики			
	годы									
	2012	2013	2014	2012	2013	2014	2012	2013	2014	2014/2006
Российская Федерация	364447	184020	191037	100,00	100,00	100,00	1,12	0,50	1,04	0,93
Приволжский федеральный округ	48171	22673	21018	13,22	12,32	11,00	1,02	0,47	0,93	0,77
Приволжский федеральный округ	5002	794	1057	100,00	100,00	100,00				
Республика Башкортостан	755	365	290	10,38	3,50	5,03	1,06	0,16	1,33	0,35
Республика Марий Эл	2744	2270	1398	1,57	1,61	1,38	1,09	0,48	0,80	0,93
Республика Мордовия	9199	4449	4590	5,70	10,01	6,65	1,33	0,83	0,62	1,53
Республика Татарстан	1750	352	367	19,10	19,62	21,84	0,96	0,48	1,03	0,87
Удмуртская Республика	1654	748	887	3,63	1,55	1,74	0,67	0,20	1,04	0,28
Чувашская Республика	1460	745	817	3,43	3,30	4,22	1,02	0,45	1,19	1,19
Кировская область	5750	2914	2120	3,03	3,28	3,89	0,74	0,51	1,10	0,97
Нижегородская область	2495	1305	1419	11,94	12,85	10,09	1,36	0,51	0,73	0,87
Оренбургская область	847	260	277	5,18	5,75	6,75	1,02	0,52	1,09	0,46
Пензенская область	7278	3173	2427	1,76	1,15	1,32	1,53	0,31	1,07	0,53
Пермская область	4282	2319	2314	15,11	13,99	11,55	1,08	0,44	0,76	1,27
Самарская область	3626	1603	1547	8,89	10,23	11,01	1,06	0,54	1,00	0,72
Саратовская область	1331	1378	1507	7,53	7,07	7,36	0,92	0,44	0,97	0,58
Ульяновская область	364447	184 020	191037	2,76	6,08	7,17	0,66	1,04	1,09	1,78

Закономерным следствием налоговых поправок, вступивших в силу с 2013 года, стало уменьшение суммы выпадающих доходов региональных бюджетов, связанных с предоставлением льгот по налогу на имущество организаций (табл. 5). В 2013 году в ПФО произошло падение индекса суммы выпадающих доходов до 0,47. Напомним, что индекс прироста налоговой базы за этот период составлял 1,32. При рассмотрении индексов роста налоговой базы по налогу на имущество и индексов изменения суммы выпадающих доходов бюджета, связанных с предоставлением налоговых льгот, прослеживается обратно-пропорциональная зависимость (табл. 2 и 5).

В заключение отметим, что рассматриваемые поправки налогового законодательства привели:

1) к возникновению коллизии некоторых норм налогового права, касающихся порядка определения налоговой базы по налогу на имущество организаций. В частности, ограничение в праве на применение налоговой льготы в отношении движимого имущества, приобретаемого через зависимых лиц, вызвали дисгармонию применения соответствующей нормы при осуществлении централизованных закупок нового оборудования через зависимое лицо;

2) к появлению значительных осложнений в порядке ведения бухгалтерского учета основных средств для целей определения налоговой базы по налогу на имущество организаций. Для решения данной проблемы специалисты Ассоциации дипломированных сертифицированных бухгалтеров (АССА) предлагают вести отдельный учет имущества в части:

– основных средств, относящихся к I или II амортизационной группе, принятых на учет до 01.01.2013;

– основных средств, относящихся к I или II амортизационной группе, принятых на учет после 01.01.2013;

– прочего движимого имущества, принятого на учет до 01.01.2013;

– прочего движимого имущества, принятого на учет после 01.01.2013;

– прочего движимого имущества, принятого на учет до 01.01.2013, но полученного в результате реорганизации или от взаимозависимых лиц;

– недвижимого имущества, облагаемого налогом на имущество организаций исходя из кадастровой стоимости.

Кроме того, плательщикам налога на имущество организаций следует проанализировать применяемые механизмы закупки оборудования, исключив практику приобретения через взаимозависимых лиц, в т. ч. централизованного. При этом следует учесть, что анализ писем финансового и налогового ведомств по данному вопросу дает основание полагать, что льгота сохраняется в случае:

– приобретения материалов или комплектующих у взаимозависимых лиц с последующим изготовлением основных средств самостоятельно;

– приобретения основных средств у независимого лица с последующей их доработкой, дооборудованием, реконструкцией, модернизацией зависимым лицом.

Литература

1. Шакирова Р. К. Бюджетный и налоговый федерализм: соотношение понятий и принципов реализации // Вестник Марийского государственного университета. Серия «Сельскохозяйственные науки. Экономические науки». 2015. № 4 (4). С. 100–105.
2. Шакирова Р. К. О соотношении понятий «налоговые льготы» и «налоговые расходы бюджета» и оценке их эффективности // Налоги и налогообложение. 2015. № 2. С. 146–156.
3. Материалы официальной отчетности ФНС РФ [Электронный ресурс]. URL: <http://www.nalog.ru/rn12>

References

1. Shakirova R. K. Bjudzhetnyj i nalogovyj federalizm: sootnoshenie ponjatij i principov realizacii. *Vestnik Marijskogo gosudarstvennogo universiteta. Chapter "Agriculture. Economics"*. 2015, no. 4 (4), pp. 100–105.
2. Shakirova R. K. O sootnoshenii ponjatij «nalogovyje l'goty» i «nalogovyje rashody bjudzheta» i ocenke ih jeffektivnosti. *Nalogi i nalogoblozhenie*. 2015, no. 2, pp. 146–156.
3. Materialy oficial'noj otchetnosti FNS RF [Elektronnyj resurs]. URL: <http://www.nalog.ru/rn12>

Статья поступила в редакцию 16.04.2016 г.

Submitted 16.04.2016.

Для цитирования: Шакирова Р. К. Изменения в налогообложении имущества организаций: последствия для Приволжского федерального округа // Вестник Марийского государственного университета. Серия «Сельскохозяйственные науки. Экономические науки». 2016. № 2 (6). С. 85–91.

Citation for an article: Shakirova R. K. Changes in the taxation of property organizations: implications for Volga federal district. *Vestnik of the Mari State University. Chapter "Agriculture. Economics"*. 2016, no. 2 (6), pp. 85–91.

Шакирова Рамзия Кавиевна,
кандидат экономических наук, доцент,
Марийский государственный универси-
тет, г. Йошкар-Ола, ramziya05@gmail.com

Shakirova Ramziya Kavievna,
Candidate of Economic Sciences, Associate
Professor, Mari State University, Yoshkar-
Ola, ramziya05@gmail.com