

## Направления совершенствования методики формирования налога на недвижимость

**Д.А. ПАНКОВ,**

доктор экономических наук, профессор

**В.В. БОГАТЫРЕВА,**

кандидат экономических наук, доцент

**М.А. АВИЛКИНА,**

магистр экономических наук, аспирант

В процессе своего развития национальная налоговая система претерпела существенные изменения, выразившиеся в совершенствовании методик исчисления основных видов налогов (сборов, пошлин), расширении базы налогообложения с учетом новых видов хозяйственной деятельности и укреплении ее правовых основ.

На современном этапе эффективность отечественной системы налогообложения определяется степенью оптимальности и экономической обоснованности взимаемых налоговых платежей, адаптированных к применению в условиях формирования рыночной экономики. Это позволяет подчеркнуть необходимость нового реформирования, соответствующего положениям государственной стратегии социально-экономического развития Республики Беларусь.

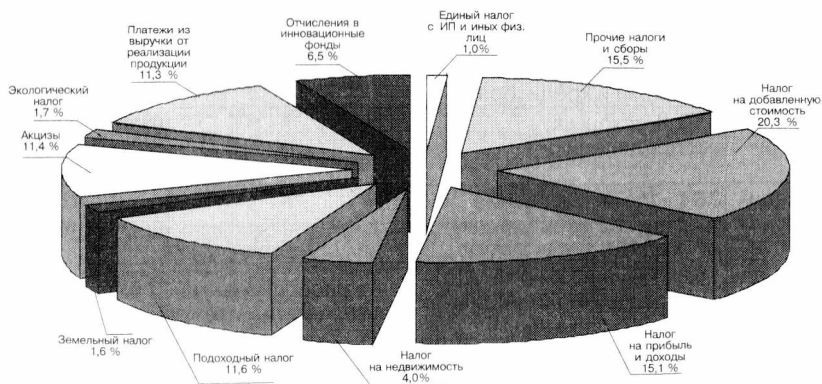
В настоящий момент налоги и сборы призваны выполнять не только фискальную функцию, являясь источником пополнения государственного и местных бюджетов, но и стимулирующую, которая реализуется через систему льгот, исключений, преференций, увязываемых с льготообразующими признаками объекта налогообложения. Это проявляется также в изменении объекта об-

ложения, уменьшении налогооблагаемой базы, понижении налоговой ставки, что воздействует на величину конечного финансового результата хозяйственной деятельности организаций, направляемого на расширенное воспроизводство организации, определяет возможности роста деловой активности и снижения зависимости предприятий от заемных источников.

Современная финансовая наука для оценки величины налогового давления оперирует такими показателями, как уровень централизации финансовых ресурсов государства и налоговая нагрузка на экономику. В структуре налогов, принимаемых для расчета налоговой нагрузки без учета отчислений в Фонд социальной защиты населения (ФСЗН), выделяют три основные группы: косвенные, прямые и смешанные налоги.

Позитивной тенденцией в формировании бюджета последних лет является увеличение значимости прямых налогов, центральное место среди которых принадлежит налогам на прибыль и доходы, подоходному налогу с физических лиц и налогу на недвижимость (см. рис. 1).

Так, в 2007 г. поступления прямых налогов увеличились на 8,4 %, а их удельный вес в доходах бюджета составил 33,8 %.



**Рис. 1. Структура доходов консолидированного бюджета Республики Беларусь в части видов налогов за 2007 г.**

К числу прямых налогов, уплачиваемых в бюджет, относятся налоги, взимаемые из прибыли организации, неотъемлемой частью которых является налог на недвижимость юридических лиц.

Согласно Закону Республики Беларусь от 23 декабря 1991 г. № 1337-XII «О налоге на недвижимость» плательщиками данного налога признаются организации, имеющие подлежащее налогообложению имущество, а именно основные средства, являющиеся их собственностью или находящиеся во владении, объекты незавершенного строительства.

С 2008 г. налог на недвижимость, уплачиваемый организациями, зачисляется в размере 10 % в областной бюджет и в размере 90 % — в бюджеты районов и городов. Вместе с тем налог на недвижимость формирует около 3–4 % доходов консолидированного бюджета областей.

Порядок уплаты налога на недвижимость имеет отличительную особенность, позволяющую ему выделяться на фоне других платежей в бюджет. Это отличие проявляется в несовпадении объекта налогообложения и источника уплаты.

Так, согласно действующему законодательству объектом налогообложения выступает остаточная стоимость основных средств предприятия, но сам налог уплачивается из прибыли, заработной платы организацией в отчетном периоде. Это фактически приводит к тому, что для одних предприятий, имеющих высокую прибыль, уплата налога на недвижимость не представляет угрозы быть (стать) убыточными. Имея даже большое количество дорогостоящих основных средств, для одного субъекта хозяйствования достаточно заработной платы для погашения указанного платежа, а для другого начислить и уплатить налог на недвижимость означает стать (оставаться) убыточным. В этом и проявляется негативное воздействие налога на недвижимость на размер прибыли, остающейся у субъекта хозяйствования после уплаты всех налогов в бюджет. Порой это является одним из факторов убыточности предприятий.

В современных условиях общую сумму налогов, ежегодно уплачиваемых организациями за счет прибыли отчетного периода (за исключением местных налогов и сборов), при действующей ставке налога на недвижимость (1 %) и ставке налога на прибыль (24 %) можно представить с помощью формулы

$$\begin{aligned} \text{НН} + \text{НП} &= 0,01 \text{ ОС} + 0,24 (\text{ПО} - 0,01 \text{ ОС}) = \\ &= 0,24 \text{ ПО} + 0,0076 \text{ ОС}, \end{aligned} \quad (1)$$

где НН — налог на недвижимость;

НП — налог на прибыль;

ПО — прибыль отчетного периода;

ОС — остаточная стоимость основных средств, подлежащая обложению налогом на недвижимость.

**Примечание.** В расчетах авторы пренебрегают льготированной прибылью, так как предлагаемая методика считается применимой для широкого круга налогоплательщиков, в том числе не использующих льготный порядок налогообложения прибыли.

Из формулы (1) следует, что изменение величины налоговых поступлений в бюджет, уплачиваемых из прибыли организации, прямо пропорционально изменению прибыли отчетного периода и остаточной стоимости основных средств. Располагая величиной начисленных общереспубликанских налоговых платежей, взимаемых из прибыли, с помощью формулы (1) можно рассчитать, какой размер прибыли останется в распоряжении субъекта хозяйствования после уплаты указанных платежей:

$$\text{ПРП} = \text{ПО} - (\text{НН} + \text{НП}) = \text{ПО} - (0,24 \cdot \text{ПО} + 0,076 \cdot \text{ОС}) = 0,76 \cdot \text{ПО} - 0,076 \cdot \text{ОС}, \quad (2)$$

где ПРП — прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия.

Заметим, что изменение прибыли, остающейся в распоряжении предприятия (далее — ПРП), прямо пропорционально изменению прибыли отчетного периода и обратно пропорционально изменению остаточной стоимости основных средств.

Известно, что каждое предприятие заинтересовано в увеличении размера ПРП. Формула (2) наглядно показывает, что величину ПРП организация может увеличить за счет увеличения прибыли в отчетном периоде. Увеличение остаточной стоимости основных средств, в свою очередь, способствует снижению ПРП, что ведет к уменьшению размера собственного капитала как одного из значимых источников инвестирования в развитие собственного производства, модернизации, перевооружения основных средств, внедрения новых материало-, трудо- и энергосберегающих технологий. Это подтверждает тот факт, что действующая методика налогообложения недвижимости ограничивает возможность предприятий в финансировании воспроизводства на расширенной основе и подавляет заинтересованность субъектов хозяйствования в наращивании производственного потенциала.

Приведем экономическое обоснование данного влияния на примере условно представленных предприятий.

Будем исходить из того, что прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия, у всех субъектов хозяйствования одинаковая ( $X$ ), но разная степень превышения остаточной стоимости основных средств над размером прибыли отчетного периода ( $n \cdot X$ ). Используя формулу (1) и условно принимая  $X = 1$ , нетрудно определить за-

висимость размера ПРП от величины остаточной стоимости основных средств и отразить ее на графике (см. рис. 2).

Представленная динамика прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, графически подтверждает негативное влияние существующей системы обложения остаточной стоимости основных средств на заинтересованность субъектов хозяйствования в расширении воспроизводства.

При неизменной величине прибыли отчетного периода большее влияние на размер ПРП оказывает изменение величины налога на недвижимость, чем налога на прибыль. Величина налога на прибыль зависит от величины прибыли отчетного периода. Поскольку она в данном случае постоянна, то и величина данного налога не будет изменяться, а значит влиять на величину ПРП. Поэтому в случае увеличения остаточной стоимости основных средств величина налога на недвижимость возрастет, что уменьшит величину ПРП.

Согласно Программе социально-экономического развития Республики Беларусь на 2006–2010 годы (далее — Программа) оздоровление существующей экономической структуры, и прежде всего государственного сектора экономики, на основе снижения доли убыточных предприятий относится к числу основных стратегических методов проведения структурной санации экономики. При этом на конец 2007 г. в Республике Беларусь доля убыточных предприятий составила 11,1 % от их общего числа. Вместе с тем в Программе к числу приоритетных направлений экономического развития страны относятся создание и развитие новых наукоемких, ресурсо- и энергосберегающих производств и целых отраслей.

Однако действующая методика формирования налога на недвижимость, очевидно, препятствует решению задач, обозначенных в Программе. Существующая методика налогообложения недвижимости сводит к минимуму возможность накопления предприятиями, особенно убыточными, собственного инвестиционного капитала, необходимого для расширенного воспроизводственного цикла, что также сдерживает темпы создания и развития новых наукоемких, ресурсо- и энергосберегающих производств.

Данное обстоятельство объясняется фактом негативного влияния налога на недвижимость на размер прибыли, остающейся в распоряжении организации. Действующая методика налогообложения недвижимости снижает заинтересованность субъектов хозяйствования в наращивании основных фондов, внедрении дорогостоящего высокотехнологического оборудования, обновлении физически и морально устаревающих основных фондов во избежание роста суммы выплат по налогу на недвижимость.

Подобная проблема особенно актуальна для фондоемких отраслей экономики, поэтому необходимо рекомендовать такую систему ставок по налогу на недвижимость, которая будет учитывать достаточность прибыли организации для погашения обязательств перед бюджетом по указанному налогу, стимулировать предприятия накапливать собственный инвестиционный капитал и направлять его на расширенное воспроизводство основных производственных фондов, что в итоге послужит одним из факторов выхода из состояния убыточности предприятий.

На основе вышеизложенного представляется интересным следующий способ взимания налога на недвижимость.



**Рис. 2. Зависимость размера ПРП от величины остаточной стоимости основных средств при действующей методике налогообложения**

Для совершенствования налогообложения недвижимости предлагается взамен существующей принципиально новая методика исчисления налога на недвижимость, которая предполагает применение *системы гибких ставок* по налогу и основывается на принципе достаточности прибыли для погашения обязательств перед бюджетом по указанному налогу исходя из величины соотношения облагаемой стоимости недвижимости и прибыли за отчетный период.

Цель предлагаемой методики исчисления налога на недвижимость — достичь снижения негативного влияния налога на недвижимость на

размер прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, создать условия для накопления предприятиями собственного инвестиционно-капитала и направления его на расширенное воспроизводство.

На практике целесообразно уменьшить ставку налога на недвижимость при кратном увеличении остаточной стоимости основных средств по отношению к прибыли отчетного периода.

В таблице 1 представлена предлагаемая шкала регрессии ставки налога на недвижимость, где  $X$  — величина прибыли отчетного периода в денежном выражении.

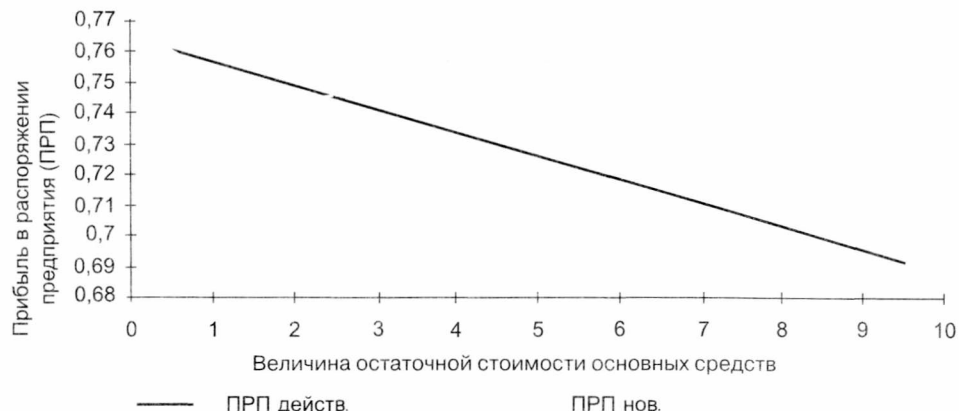
Таблица 1

**Предлагаемая шкала регрессии по налогу на недвижимость**

№ п/п	Прибыль отчетного периода	Остаточная стоимость основных средств	Ставка налога на недвижимость, %
1	$X$	$X$ и менее	1,0
2	$X$	$X-2X$	0,9
3	$X$	$2X-3X$	0,8
4	$X$	$3X-4X$	0,7
5	$X$	$4X-5X$	0,6
6	$X$	$5X-6X$	0,5
7	$X$	$6X-7X$	0,4
8	$X$	$7X-8X$	0,3
9	$X$	$8X-9X$	0,2
10	$X$	$9X-10X$ и более	0,1

Анализ динамики величины ПРП в зависимости от степени превышения остаточной стоимости основных средств над прибылью отчетного периода при новом способе взимания налога на недвижимость

отражает наличие экономии финансовых средств, которую приобретают субъекты хозяйствования за счет снижения величины налоговых поступлений в бюджет, уплачиваемых из прибыли (см. рис. 3).



**Рис. 3. Зависимость ПРП от величины остаточной стоимости основных средств при действующей и новой методике налогообложения**

Однако предприятия высвобождаемые денежные средства должны будут использовать только строго по целевому назначению — на пополнение основных производственных фондов. Перечень расходов, которые могут быть финансированы за счет высвобожденных финансовых ресурсов при применении ставок по налогу более низких, чем 1 %, представляется целесообразным закрепить в Законе Республики Беларусь «О налоге на недвижимость».

Контроль за целевым расходованием субъектами хозяйствования высвобожденных финансовых ресурсов предполагается обеспечивать со

стороны государственных органов, ответственных за проверку соблюдения налогоплательщиками норм налогового законодательства.

В дополнение к существующей декларации (расчету) по налогу на недвижимость и в целях возможности осуществления учета различных субъектов хозяйствования по уровню ставок налогового платежа представляется целесообразным предложить приложение (своего рода новый регистр налогового учета), необходимое для расчета налога на недвижимость согласно новой методике формирования указанного платежа (см. табл. 2).

Таблица 2

**Предлагаемое приложение к декларации (расчету) по налогу на недвижимость**

№ п/п	Показатель	По данным плательщика	По данным инспекции МНС
1	Остаточная стоимость основных средств		
2	Прибыль за отчетный период		
3	Коэффициент соотношения облагаемой стоимости недвижимости и прибыли за отчетный период ( $K = \text{стр. 1} : \text{стр. 2}$ )		
4	Ставка налога на недвижимость (см. по шкале ставок в зависимости от величины коэффициента $K$ ) ( $1/4$ от установленной ставки)		
5	Сумма начисленного налога (стр. 1 x стр. 4 : 100)		
6	Сумма налога, освобожденная от уплаты по декретам и указам Президента Республики Беларусь, постановлениям Правительства Республики Беларусь и решениям местных Советов депутатов		
7	Стоимость объектов незавершенного строительства, подлежащих налогообложению по ставке 1 %		
8	Ставка налога в процентах ( $1/4$ от установленной ставки)		
9	Сумма налога (стр. 7 x стр. 8 : 100)		
10	Зачитываемая сумма налога (налога на имущество), уплаченная в иностранном государстве		
11	Итого к уплате налога (стр. 5 – стр. 6 + стр. 9 – стр. 10)		

**Шкала ставок по налогу на недвижимость**

$K$ (стр. 3)	1 и менее	1–2	2–3	3–4	4–5	5–6	6–7	7–8	8–9	9 и более
Ставка, %	1,0	0,9	0,8	0,7	0,6	0,5	0,4	0,3	0,2	0,1

Возможность использования нового порядка налогообложения недвижимости целесообразно применять в отношении не только убыточных предприятий, которые обеспечивают по-

лучение прибыли и определение коэффициента соотношения облагаемой стоимости недвижимости и прибыли за отчетный период ( $K$ ) для них представляется возможным, но и убыточных



предприятий при соблюдении определенных условий. Так как убыточные предприятия не располагают прибылью, следовательно, невозможно определить коэффициент соотношения облагаемой стоимости недвижимости и прибыли за отчетный период ( $K$ ), на основе которого производится применение того или иного размера налоговой ставки.

Для убыточных предприятий представляется целесообразным предложить применение льготного порядка налогообложения недвижимости, который заключается в предоставлении права убыточному субъекту хозяйствования применять минимальную ставку по налогу на недвижимость (0,1 %) в течение одного календарного года. При этом должно быть выполнено следующее условие: в течение отчетного года, в котором предоставлена подобная льгота, предприятие должно выйти из-за черты убыточности, достигнув такого показателя валовой прибыли, при котором коэффициент  $K$  достигнет нормативного значения, установленного для каждой отрасли экономики в отдельности.

Если по истечении отчетного года убыточное предприятие, пользуясь льготой по налогу на недвижимость и направляя высвобождаемые денежные средства на развитие собственного производства, не выполнило предусмотренное условие, то со следующего отчетного года такое предприятие утрачивает право пользоваться подобной льготой и может претендовать на льготное налогообложение недвижимости только через год. В этом случае убыточные предприятия будут обязаны перейти на исчисление налога на недвижимость по максимальной ставке (1 %), что также предполагается применять и в отношении объектов незавершенного строительства. Данная мера будет способствовать более целесообразному использованию льгот, предоставляемых государством субъектам хозяйствования, и повысит эффективность мероприятий по государственной поддержке убыточных предприятий, стимулируя их заинтересованность выйти из-за черты убыточности и обеспечивать собственную финансовую устойчивость.

Новая методика позволит обеспечить выполнение не только фискальной функции налога на недвижимость, но и стимулирующей, что особенно актуально в условиях реализации национальной стратегии устойчивого социально-экономического развития Республики Беларусь

и оздоровления существующей экономической структуры, прежде всего государственного сектора экономики, на основе снижения доли убыточных предприятий.

Совершенно неверным будет замечание о том, что при введении регрессивной ставки налога на недвижимость предприятие потеряет стимул более эффективно использовать свои основные средства. При эксплуатации лишних основных фондов субъект хозяйствования все равно теряет больше, чем выигрывает, снижаясь по шкале регрессии налога на недвижимость, так как покупка, установка, ремонт основных средств обойдутся дороже, чем абсолютный прирост прибыли при снижении ставки налога на недвижимость. В условиях нового подхода к налогообложению недвижимости важное значение приобретает строгий контроль со стороны государственных органов за целевым расходованием денежных средств, высвобождаемых при переходе на налоговую ставку более низкую, чем 1 %, и направляемых для пополнения фонда, предназначенного для воспроизводства основных производственных фондов предприятия на расширенной основе. Контроль позволит также отследить эффективность использования субъектами хозяйствования льготы, предоставленной государством, в том числе в отношении убыточных предприятий.

Применение новой методики налогообложения недвижимости способствует наращиванию предприятиями собственного инвестиционного капитала, обеспечивая дополнительными возможностями для интенсивного развития, повышения научно-технического оснащения производства. Для убыточных предприятий — это возможность выйти на положительный конечный финансовый результат деятельности и обеспечить собственную финансовую устойчивость. Все вышесказанное открывает новые перспективы эффективного функционирования субъектов экономики в условиях реализации государственной стратегии устойчивого экономического развития страны, обеспечивает реальные возможности для создания и развития новых наукоемких, ресурсо- и энергосберегающих производств, что в конечном итоге будет способствовать повышению конкурентоспособности отечественных товаров как на внутреннем, так и на мировом рынке. Увеличение прибыли субъектов хозяйствования приведет к соответствующему росту доходов государственного бюджета.

Министерство статистики и анализа Республики Беларусь сообщает, что номинальная начисленная среднемесячная заработная плата работников Республики Беларусь в марте 2008 г. составила 807 846 руб., в январе–марте 2008 г. — 775 845 руб., рабочих и служащих в марте 2008 г. — 829 305 руб., в январе–марте 2008 г. — 797 321 руб.