

БЕЛОРУССКИЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ ТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ
Факультет технологии управления и гуманитаризации
Кафедра «Экономика и право»

СОГЛАСОВАНО
Заведующий кафедрой

С.Ю. Солодовников
_____ 20__ г.

СОГЛАСОВАНО
Декан факультета

Г.М. Бровка
_____ 20__ г.

**УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКИЙ КОМПЛЕКС
ПО УЧЕБНОЙ ДИСЦИПЛИНЕ**

НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

для специальности 1-25 01 07 Экономика и управление на предприятии

Составитель: ст. преподаватель кафедры «Экономика и право» Кузьмицкая Т.В.

Рассмотрено и утверждено
на заседании совета ФТУГ 26 июня 2017 г.
протокол № 10

Перечень материалов

Тексты лекций, методические материалы к практическим занятиям, материалы для проведения контроля знаний, элементы учебной программы дисциплины.

Пояснительная записка

Цель ЭУМК «Налоги и налогообложение»

Целью электронного учебно-методического комплекса по учебной дисциплине «Налоги и налогообложение» (далее – ЭУМК) является формирование у будущих специалистов теоретических и практических знаний по основам и способам организации налоговой системы, формам, принципам и методам налогообложения в Республике Беларусь. Данный курс раскрывает понятие налогообложения как совокупности финансовых и организационно - правовых отношений, опосредующих процесс установления и взимания налогов; дает определение видов налогов, субъектов и объектов налогообложения, налоговых ставок, льгот, порядка исполнения налоговых обязательств в соответствии с налоговым законодательством Республики Беларусь.

Особенности структурирования и подачи учебного материала

ЭУМК включает следующие разделы: теоретический, практический, контроля знаний, вспомогательный.

В теоретическом разделе представлен лекционный материал в соответствии с основными разделами и темами учебной программы.

Практический раздел ЭУМК содержит темы практических (семинарских) занятий.

Раздел контроля знаний ЭУМК содержит: перечень контрольных вопросов и заданий для самостоятельной работы студентов и проведения экзамена (зачета) по дисциплине.

Вспомогательный раздел ЭУМК содержит следующие элементы учебной программы: тематический план лекций; таблицы распределения аудиторных часов по курсам, семестрам и видам занятий по специальностям; информационно-методическую часть.

Рекомендации по организации работы с ЭУМК

ЭУМК содержит активные ссылки, позволяющие оперативно найти необходимый материал.

Содержание

РАЗДЕЛ 1. КОНСПЕКТ ЛЕКЦИЙ ПО УЧЕБНОЙ ДИСЦИПЛИНЕ «НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ»	8
Тема 1. Теоретические основы налогообложения	8
1.1 Налоги в системе экономических отношений	8
1.1.1 Формирование понятия «налог»	8
1.1.2 Экономическая природа современного налога	18
1.1.3 Принципы и критерии оценки налогообложения	23
1.2 Налоговая система и налоговая терминология	32
1.2.1 Понятие налоговой системы. Особенности формирования налоговой системы Республики Беларусь	32
1.2.2 Элементы налога и налоговая терминология	39
1.2.3 Ответственность плательщиков налогов, сборов (пошлин)	43
1.3.4 Налоговое планирование	45
Тема 2. Республиканские налоги, сборы (пошлины)	53
2.1 Налог на добавленную стоимость (НДС): сущность налога, основные элементы налогообложения	53
2.2 Акцизы: сущность налога, основные элементы налогообложения	61
2.3.1 Сущность налога на прибыль, его плательщики, объекты налогообложения	67
2.3.2 Затраты, учитываемые и не учитываемые при налогообложении прибыли	69
2.3.3 Внереализационные доходы и расходы, учитываемые и не учитываемые при налогообложении прибыли	71
2.3.4 Налоговые льготы, ставки налога на прибыль	74
2.3.5 Определение налоговой базы по налогу на прибыль	76
2.3.6 Организация налогового учета по налогу на прибыль	77
2.3.7 Налоговый и отчетный периоды, порядок и сроки исчисления и уплаты налога на прибыль	79
2.4 Налог на доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство	81
2.5 Подоходный налог с физических лиц	84
2.5.1 Плательщики подоходного налога с физических лиц, объект налогообложения, определение налоговой базы, доходы, не подлежащие налогообложению	84
2.5.2 Налоговые вычеты, ставки налога, порядок и сроки исчисления и уплаты налога	87
2.6 Ресурсные платежи	92
2.6.1 Налог на недвижимость	92
2.6.2 Земельный налог	96
2.6.3 Экологический налог	102
2.6.4 Налог на добычу (изъятие) природных ресурсов	105

2.7 Сборы и пошлины в налоговой системе Республики Беларусь и их регулирующее значение	108
2.7.1 Сбор за проезд автомобильных транспортных средств иностранных государств по автомобильным дорогам общего пользования Республики Беларусь	108
2.7.2 Гербовый сбор	110
2.7.3 Оффшорный сбор	111
Тема 3. Местные налоги и сборы	112
3.1 Налог за владение собаками	113
3.2 Сбор с заготовителей	113
Тема 4. Особые режимы налогообложения	115
4.1 Упрощенная система налогообложения (УСН): условия применения и основные элементы налогообложения	115
4.2 Единый налог для производителей сельскохозяйственной продукции ..	120
Тема 5. Система социальной защиты в Республике Беларусь	121
5.1 Обязательные страховые взносы в Фонд социальной защиты населения (ФСЗН)	121
5.2 Обязательное страхование несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в Белгосстрах (БГС)	125
Тема 6. Налогообложение отдельных категорий плательщиков	125
6.1 Особенности налогообложения в свободных экономических зонах	125
6.2 Налоговые льготы в Парке высоких технологий	127
РАЗДЕЛ 2. ПЛАНЫ ПРАКТИЧЕСКИХ (СЕМИНАРСКИХ) ЗАНЯТИЙ	131
РАЗДЕЛ 3. КОНТРОЛЯ ЗНАНИЙ	132
ПЕРЕЧЕНЬ КОНТРОЛЬНЫХ ВОПРОСОВ И ЗАДАНИЙ ДЛЯ САМОСТОЯТЕЛЬНОЙ РАБОТЫ СТУДЕНТОВ И ПРОВЕДЕНИЯ ЭКЗАМЕНА (ЗАЧЕТА) ПО ДИСЦИПЛИНЕ	132
РАЗДЕЛ 4. ЭЛЕМЕНТЫ УЧЕБНОЙ ПРОГРАММЫ ПО ДИСЦИПЛИНЕ «НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ»	135
СОДЕРЖАНИЕ УЧЕБНОГО МАТЕРИАЛА	135
УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКАЯ КАРТА УЧЕБНОЙ ДИСЦИПЛИНЫ	143
ИНФОРМАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ	146

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА

Учебная программа по учебной дисциплине «Налоги и налогообложение» разработана для специальности 1-25 01 07 «Экономика и управление на предприятии» специализация 1-25 01 07 21 «Экономика и правовое обеспечение хозяйственной деятельности», 1-25 01 07 30 «Финансовое обеспечение и экономика боевой и хозяйственной деятельности войск».

Цель изучения учебной дисциплины «Налоги и налогообложение» - дать студентам знания по основам и способам организации налоговой системы, формам, принципам и методам налогообложения в Республике Беларусь. Данный курс раскрывает понятие налогообложения как совокупности финансовых и организационно - правовых отношений, опосредующих процесс установления и взимания налогов; дает определение видов налогов, субъектов и объектов налогообложения, налоговых ставок, льгот, порядка исполнения налоговых обязательств в соответствии с налоговой политикой Республики Беларусь и принципами ее установления.

Задачи изучения дисциплины:

- проанализировать эволюцию учения о налогах, характеризовать современное состояние науки о налогах;
- определить экономическое содержание налогов и их функции;
- рассмотреть налоги в системе финансовых отношений;
- рассмотреть основы управления налогообложением;
- ознакомить с организацией налогового планирования, налогового регулирования и налогового контроля.

Дисциплина базируется на знаниях, полученных при изучении таких дисциплин как: «Деньги, кредит, банки», «Финансы», «Ценообразование», «Международная экономика и внешнеэкономическая деятельность» и др. Знания и умения, полученные студентами при изучении данной дисциплины, необходимы для освоения последующих специальных дисциплин и дисциплин направления, связанных с планированием на предприятии, финансами предприятия, инвестиционным проектированием и др.

В результате изучения учебной дисциплины «Налоги и налогообложение» студент должен:

знать:

- основные понятия и категории налогового законодательства;
- специфику формирования и функционирования налоговой системы Республики Беларусь;
- методику расчета основных налогов, сборов и применение особых режимов налогообложения;
- инструменты и способы управления налогами в организациях в действующей налоговой системе, налоговый учет;
- порядок применения финансовой и административной ответственности за нарушение налогового законодательства;

уметь:

- применять налоговую терминологию, самостоятельно проводить анализ действующего налогового законодательства;
- определять объекты налогообложения исходя из показателей финансово- хозяйственной деятельности экономического субъекта;
- исчислять налоги и сборы с учетом особенностей применения налогового законодательства для отдельных отраслей и категорий плательщиков;
- вести регистры налогового учета и составлять налоговые декларации по всем видам налогов;
- применять меры ответственности при нарушении налогового законодательства.

владеть:

- инструментами и способами управления налогами в организациях в действующей налоговой системе, налоговым учетом.

Освоение данной учебной дисциплины должно обеспечить формирование следующих компетенций:

Уметь применять базовые научно-теоретические знания для решения теоретических и практических задач.

Владеть навыками создания собственного бизнеса.

Владеть современными техниками принятия управленческих решений.

Осуществлять контроль выполнения заданий, технологических процессов, культуры производства, трудовой, финансовой и технологической дисциплины.

Осуществлять организационную подготовку производства, а также постановку инновационных управленческих и экономических задач

Обеспечивать экономическое обоснование проектно-конструкторской и технологической подготовки производства.

Разрабатывать перспективные, среднесрочные и текущие планы экономического и социального развития организации (предприятия) и его структурных подразделений.

Проводить комплексный экономический анализ всех видов деятельности организации (предприятия) и разрабатывать меры по эффективному использованию ресурсов, производственных мощностей с целью повышения эффективности производственно - хозяйственной деятельности.

Подготавливать данные для периодической отчетности в сроки и по формам, установленным государственными органами статистики и анализа.

Составлять проекты плановых калькуляций на изделия (работы, услуги), их структурные элементы, смет затрат на различные виды деятельности организации (предприятия) а также планово-расчетных цен на продукцию и услуги структурных подразделений.

Уметь принимать обоснованные решения в условиях неопределенности бизнеса.

Оценка уровня знаний студента производится по десятибалльной шкале в соответствии с критериями, утвержденными Министерством образования Республики Беларусь.

Для оценки достижений студента рекомендуется использовать следующий диагностический инструментарий:

- устный и письменный опрос во время практических занятий;
- проведение текущих контрольных работ (заданий) по отдельным темам;
- защита выполненных на практических или лабораторных занятиях индивидуальных заданий;
- защита выполненных в рамках самостоятельной работы индивидуальных заданий;
- собеседование при проведении индивидуальных и групповых консультаций;
- выступление студента на конференции по подготовленному реферату;
- сдача экзамена (зачета).

Методические рекомендации по организации и выполнению самостоятельной работы студентов

При изучении дисциплины рекомендуется использовать следующие формы самостоятельной работы:

- самостоятельная работа в виде решения индивидуальных задач в аудитории во время проведения практических занятий под контролем преподавателя в соответствии с расписанием;
- подготовка рефератов по индивидуальным темам.

Методы (технологии) обучения

Основными методами (технологиями) обучения, отвечающими целям изучения дисциплины, являются:

- элементы проблемного обучения (проблемное изложение, вариативное изложение, частично-поисковый метод), реализуемые на лекционных занятиях;
- элементы учебно-исследовательской деятельности, творческого подхода, реализуемые на практических занятиях (или лабораторных работах) и при самостоятельной работе;
- коммуникативные технологии (дискуссия, учебные дебаты, мозговой штурм и другие формы и методы), реализуемые на практических занятиях и конференциях.

Согласно учебному плану на изучение учебной дисциплины отведено для специализации 1-25 01 07 21:

- для очной формы получения высшего образования всего 72 ч., из них аудиторных - 50 часов;
- для заочной формы получения высшего образования всего 72 ч., из них аудиторных - 14 часов;

для специализации 1-25 01 07 30:

- для очной формы получения высшего образования всего 144 ч., из них аудиторных - 72 часов.

РАЗДЕЛ 1. КОНСПЕКТ ЛЕКЦИЙ ПО УЧЕБНОЙ ДИСЦИПЛИНЕ «НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ»

Тема 1. Теоретические основы налогообложения

1.1 Налоги в системе экономических отношений

1.1.1 Формирование понятия «налог»

Философская проблема, рассматривающая взаимоотношения между государством (правительством) и его гражданами по поводу изъятия налогов, а фактически проблема налогового сознания, поднятая в Писании, в дальнейшем исследовалась в трудах ученых - этиков, философов и, наконец, экономистов. Их взгляды формировались в более-менее стройные теории – то есть **системы научных знаний о сути и природе налогов, их месте, роли и значении в экономической и социально-политической жизни общества.**

Представление о сущности налогов и их месте в экономической системе общества менялось по мере развития общественных отношений. Отдельные исследователи выделяют **шесть этапов формирования представлений о природе налогообложения.** Причем на первых этапах налог выступал в основном как экономическая категория и только на последней стадии стал получать правовое содержание. Одной из первичных форм налогообложения выступает *дань* с побежденного народа. Все имущество побежденной стороны переходило победителям в качестве военной добычи и покрывало военные издержки по принципу «война питает войну». Население поверженной страны обязывалось делать выплаты победителям. Иными словами, первый прообраз налогов - налог на побежденных.

В мирное время на самых ранних ступенях государственной организации общества система налогообложения воспринималась как необходимое *жертвоприношение*, основанное не на добровольных, а на общеобязательных моральных требованиях общества. Уже в этих прообразах налогов угадывался их важнейший признак - его обязательность. Кроме того, несмотря на неразвитость налогообложения того времени, уже выделяется один из элементов налога - ставка налога. В Пятикнижии Моисея сказано: «... и всякая десятина на земле из семени земли и из плодов дерева принадлежит Господу». То есть первая в истории ставка налога на доход составила 10 процентов.

В Древнем Египте и других восточных деспотиях налоги взимались в качестве *арендной платы* за пользование землей, принадлежащей главе государства.

В ранних феодальных государствах налог рассматривался в качестве *даров, подарков* главе государства. Не случайно в Англии в средние века понятия «налог» и «дар» выступали почти синонимом и обозначались одним словом *gift*. В Германии же название налогов было связано с просьбой со стороны государства уплатить налог. В дальнейшем налог стал рассматриваться как *помощь* населения своему государству. До сих пор в немецком языке по-прежнему название налога - *steuer* означает поддержку, лепту.

Однако в XVIII веке сформировалось представление о том, что налог имеет не только экономическое, но и правовое содержание. Именно в этот период налог стал рассматриваться как юридическая обязанность и эта идея применима в настоящее время к его определению.

Реальный процесс налогообложения осуществляется государством и зависит от степени развития его демократических форм, поэтому исследование природы налога финансовая наука вела в рамках учения о государстве. «В сущности, вопрос о налоге есть вопрос о государстве», – заметил П. Прудон. Западная философия предложила два основных типа теорий, исследующих происхождение государства. Теории первого направления утверждали, что Бог даровал власть определенным лицам и что эти лица или их наследники составляют законное правительство, выступление против которого является не только государственной изменой, но и богоотступничеством.

Теории второго основного типа утверждают, что гражданская государственная власть - это результат договора и является делом чисто земным, а не чем-то, установленным свыше. Одни представители этого направления рассматривали общественный договор как исторический факт, другие - как правовую абстракцию, однако каждый из них чувствовал, что нужно найти хоть какие-то обоснования для повиновения правительству. Правительство, в некотором смысле, должно иметь право требовать подчинения, а право, даваемое договором, по-видимому, является единственной альтернативой божественному повелению.

Философские идеи предопределили появление в качестве одной из самых первых общих налоговых теорий, определяющих налоговое сознание общества в конкретных исторических условиях, **теорию обмена**, в основе которой лежала идея возмездности налогообложения. Суть теории заключалась в том, что через налог граждане покупают у государства услуги по охране от нападения извне, поддержанию порядка и т.д. Однако данная теория буквально была применима только в эпоху средневековья, когда за пошлины и сборы покупалась военная и юридическая защита, как будто между королем и подданными действительно заключался договор. В таких условиях теория обмена являлась формальным отражением существующих юридических отношений.

Разновидностью теории обмена являлась **атомистическая теория**, отражающая понимание налоговых отношений в эпоху Просвещения. Ее представители - французские просветители: С. де Вобан (теория «общественного договора») и Ш. Монтескье (теория «публичного договора»), считали, что налог есть результат договора между гражданами и государством, в соответствии с которым подданные вносят государству плату за охрану, защиту и иные услуги. Никому не дано право отказаться от такого соглашения и, соответственно, не уплачивать налогов, и не пользоваться услугами, предоставляемыми государством. Считалось, что договор являлся взаимовыгодным, поскольку даже самое неспособное правительство дешевле и лучше охраняет подданных, чем если бы каждый из них защищал себя самостоятельно. В итоге, налог есть не что иное, как цена общества за выгоды и мир граждан. Таких же позиций придержива-

лись английский философ и этик Т. Гоббс, французские мыслители Вольтер и О. Мирабо. Последний полагал, что «налог есть предварительная уплата за предоставление защиты общественного порядка».

В начале XIX в. швейцарский ученый, отец «экономического романтизма» Ж. Симонд де Сисмонди в своей работе «Новые начала политэкономии» (1819) сформулировал **теорию наслаждения**, согласно которой налоги есть цена, уплачиваемая гражданином за получаемые им от общества наслаждения. Наслаждения извлекаются из общественного порядка, правосудия, обеспечения свободы личности, незыблемости и охраны права частной собственности. По мнению ученого наслаждение доставляют результаты общественных работ, благодаря которым можно пользоваться хорошими дорогами, широкими бульварами, здоровой водой. Народное просвещение, благодаря которому дети получают воспитание, а у взрослых развивается религиозное чувство, опять-таки доставляет наслаждение. В дополнение ко всем другим, наслаждением служит национальная защита, обеспечивающая каждому участие в выгодах, доставляемых общественным порядком. Таким образом, деньги, уплачиваемые в виде налогов, выгодно употребляются, с одной стороны, если все, что взято во имя общественных наслаждений, действительно идет на эти наслаждения, а не на удовлетворение тщеславия или страстей правителей. Налог есть цена, уплачиваемая гражданином за получаемое им наслаждение. Ж. Сисмонди в обосновании своей теории фактически продолжил теорию обмена.

В это же время формируется **теория налога как страховой премии**, представителями которой выступили французский государственный деятель А. Тьер и английский экономист Д. Мак-Куллох. Согласно их концепции, налоги рассматривались как страховой платеж, который уплачивается подданными государству для страхования всевозможных рисков. Страховыми случаями могут быть война, пожар, кражи и т.д. Сумма возможных потерь зависит от величины доходов граждан, а, следовательно, чем выше доход, тем больший страховой платеж должен быть уплачен. Отличие налогообложения от истинного страхования заключалось в том, что налоги взимаются государством для того, чтобы предотвратить возможный страховой случай посредством финансирования обороны, органов правопорядка, а не выдать возмещение при его наступлении. Перечисленные налоговые теории, по своей сути являлись частью философской концепции средневековья, выражали отношение к налогам как к атрибуту общественной жизни. Теории объясняли необходимость налогов, проповедовали идею возмездности отношений государства и плательщика, что предопределяло демократичность налогового сознания той исторической эпохи. При этом всячески подчеркивалась обязательность уплаты налогов. Так, «Трактат о налогах и сборах», написанный В. Петти в середине XVII в., кроме обладания научной ценностью в немалой степени носил воспитательный характер, утверждая, что «уплата налогов столь же неизбежна, как и еда».

Подытоживая анализ теорий обмена, представим в таблице 1 видение налогов в рамках этих теорий.

Таблица 1 – Разновидности теорий обмена

Теория эквивалентного обмена	Налог — эквивалентная плата граждан за покупаемые у государства услуги общественного характера, являющаяся результатом соглашения между гражданами и государством
Атомистическая теория налогов	Налог — обязательная плата граждан за пользование государственными услугами, являющаяся результатом взаимовыгодного договора между гражданами и государством
Теория «фискального» договора	Налог — обязательный платеж граждан государству за предоставление защиты общественного порядка, являющийся ценой, которую каждый гражданин уплачивает из своего имущества для того, чтобы получить охрану остальной его части
Теория налога, как наслаждения	Налог — обязательный эквивалентный платеж граждан государству за предоставление услуг общественного характера, являющийся ценой, которую каждый гражданин уплачивает за получаемое им наслаждение от извлечения общественных выгод
Теория налога как страховой премии	Налог — обязательный эквивалентный страховой платеж граждан для финансирования затрат государства по предотвращению риска наступления страхового случая, уплачиваемый гражданами пропорционально величине доходов (стоимости имущества)

Классическая теория налогов, называемая теорией налогового нейтралитета, связана с выделением экономики в отдельную от философии и этики науку и опирается на труды английских экономистов А. Смита, Д. Рикардо и их последователей. Сторонники этой теории рассматривали налоги как один из видов государственных доходов, которые предназначены для покрытия затрат по содержанию правительства. Правительство в свою очередь должно было обеспечивать функционирование «справедливого рынка». Какая-либо иная активная роль (регулирование экономики, страховой платеж, плата за услуги и др.) налогам не отводилась. Данная позиция основывалась на теории рыночной экономики, которую разработал основоположник классической экономической школы А. Смит. В рыночных условиях удовлетворение индивидуальных потребностей достигается путем предоставления экономической свободы деятельности субъектам. А. Смит выступал против централизованного управления экономикой либо иного вмешательства в процесс принятия решений субъектами хозяйствования. По мнению классика, именно децентрализация позволяет обеспечить максимальное удовлетворение потребностей индивидов в обществе. Несмотря на то, что рыночная экономика не подлежит управлению какой-либо коллективной волей (например, в лице государства как аппарата), она подчиняется строгим правилам поведения. В своей работе «Исследование о природе и причинах богатства народов» (1776) А. Смит подробно анализирует эти правила, к примеру, стремление свободной конкуренции приравнять цену к издержкам производства, что оптимизирует распределение ресурсов внутри отраслей. А. Смит также считал, что правительство должно обеспечивать развитие рыночной экономики, охраняя право собственности. Именно для выполнения данной функции государству необходимы соответствующие средства. Поскольку в условиях рынка, развития частной собственности доля прямых доходов государства (от государственной собственности) существенно уменьшается, то ос-

новным источником покрытия указанных выше расходов должны стать поступления от налогов. Что касается затрат на финансирование иных расходов (строительство и содержание дорог, содержание судебных учреждений и т.д.), то они должны покрываться за счет пошлин и сборов, уплачиваемых заинтересованными в этом лицами. При этом во времена Смита считалось, что поскольку налоги носят безвозмездный характер, то пошлины и сборы не должны рассматриваться в качестве налогов.

По словам французского ученого-правоведа П. Годме, для представителей классической теории (П. Годме называет ее либеральной) единственная цель налога - финансирование государственных расходов. Немаловажное обстоятельство - классификация А. Смитом государственных расходов как непродуцируемых, что свидетельствует об отсутствии у государства активной экономической функции с точки зрения основоположника классической теории. Роль налога фактически сводилась к снабжению касс казначейства, таким образом, признавалась лишь чисто фискальная функция налога. Однако развитие экономических отношений привело к трансформации и смягчению этой теории. Так, уже не отрицая влияния налогов на экономику, сторонники неоклассических налоговых воззрений считают, что следует избегать такого искажения естественного экономического процесса, при котором происходит благоприятствование одним отраслям производства во вред другим, иначе, призывали к благоразумию при использовании налогообложения в экономических процессах.

Развитием теории обмена по направлению к концепции коллективных (общественных) потребностей стала **теория жертвы**. Ее сторонники - Н. Канар, Б. Мильгаузен, Д. Милль, Мирабо, Э. Линдаль, Д. Сэй, К. Эбергер и Н. Тургенев - впервые говорили о принудительности налога, причем эта принудительность вытекает из существа государства. В рамках этой теории Д. Миллем впервые была предложена идея необлагаемого минимума, который должен равняться прожиточному.

Заслугой сторонников **теории коллективных потребностей** (Э. Селигмана, Р. Стурма, Л. Штейна, А. Шеффле, Ф. Нитти, А. Вагнера, К. Виксея, П. Самуэльсона, А. Масгрейва, Э. Сакса, советских ученых А. Буковецкого, А. Соколова, П. Микеладзе) является признание за государством экономических функций и, соответственно, изменение отношения к налогам и понимания их функций. Теория коллективных (в процессе развития преобразовалась в теорию общественных) потребностей обосновывала наличие потребностей, удовлетворение которых индивидуально невозможно. Ф. Нитти ввел в экономический оборот понятие общественно-неделимых услуг, Э. Сакс обосновал теорию коллективных потребностей с позиции теории предельной полезности. Признание экономических функций государства и исторически, и теоретически свидетельствовало о возрастании роли государства в экономической жизни и развитии его регулирующего воздействия. Ф. Нитти говорил, что налоги нужно отменить, если они сокращают потребление. В новых исторических условиях А. Вагнер разработал новый перечень принципов налогообложения, который одновременно и дополнил и развил предложенные ранее А. Смитом.

Наукой XX в. налоги рассматриваются как фактор, влияющий на основные показатели экономического развития государства - уровень занятости, склонность к сбережению и т.п.

Центральная мысль налоговой концепции **кейнсианской теории**, родоначальником которой является английский ученый Дж. Кейнс, заключалась в том, что налоги признаются *главным рычагом* регулирования экономики и выступают одним из слагаемых ее успешного развития [85]. Теория **Функциональных финансов**, являющаяся разновидностью ортодоксального направления неокейнсианства (А. Лернер), также отводит важную роль налогам в макроэкономическом регулировании экономики. Бюджет в роли «встроенного бюджетного стабилизатора» с использованием «гибких налоговых ставок» рассматривается в теории В.Шульца и С.Харриса. Концепции встроенных регуляторов экономики, преимущества, которые отдаются государству в осуществлении антициклических мероприятий, свидетельствуют о том, что данная концепция во взаимоотношениях «государство - налогоплательщик» отводит последнему пассивную роль, порождая появление в определенной степени упрощенного понимания налоговых отношений.

Налоговая составляющая **теории монетаризма** как одной из разновидностей неоклассических воззрений была предложена в 1950-х гг. профессором экономики Чикагского университета М. Фридменом и основана на количественной теории денег. По мнению ее автора, регулирование экономикой может осуществляться через денежное обращение, которое зависит от количества денег и банковских процентных ставок. При этом налогам не отводится такая важная роль как, в кейнсианских экономических концепциях. В данном случае налоги, наряду с иными механизмами, воздействуют на денежное обращение. В частности, через налоги изымается излишнее количество денег. **Теория экономики предложения**, сформулированная в начале 1980-х гг. американскими учеными М. Бернсом, Г. Стайном и А. Лаффером, так же, как и кейнсианская теория, рассматривает налоги в качестве одного из факторов экономического развития и регулирования, однако, являясь неоклассической теорией, исходит из того, что высокое налогообложение отрицательно влияет на предпринимательскую и инвестиционную активность, что в конечном счете приводит и к уменьшению налоговых платежей. Поэтому в рамках теории предлагается снизить ставки налогообложения и предоставить корпорациям всевозможные льготы. Таким образом, снижение налогового бремени, по мнению авторов теории, приводит к бурному экономическому росту.

Среди частных налоговых теорий, также сыгравших немаловажную роль в формировании налогового сознания, одной из наиболее ранних является **теория соотношения прямого и косвенного обложения**. В ранние периоды развития европейской цивилизации установление прямого или косвенного налогообложения зависело от политического развития общества. В городах раннего средневековья, где вследствие равномерного распределения собственности еще сохранялись демократические устои, налоговые системы основывались на прямом налогообложении. Косвенные налоги тогда считались более обременен-

тельными и негативно влияющими на состояние народа, поскольку, учитывая переложение, они являлись причиной роста цен. В конце средних веков, когда появилось расслоение граждан, повлекшее за собой освобождение отдельных категорий от уплаты налога, школа меркантилистов обосновывала необходимость установления косвенного обложения. Посредством косвенных налогов (налогов на потребление) предполагалось равномерное налогообложение, которое достигалось тем, что налогом облагались не доходы, а расходы всех граждан, и, таким образом, уплаты налогов невозможно избежать даже при наличии определенных льгот и привилегий.

А. Смит и Д. Рикардо развивали концепцию косвенного обложения через идею его добровольности. Смысл данного утверждения состоял в том, что косвенные налоги менее обременительны, чем прямые, поскольку их легко избежать, не покупая налогооблагаемый товар. В конце XIX в. все споры по этому вопросу свелись к выводу о необходимости поддержания баланса между прямым и косвенным налогообложением, основываясь на предположении, что прямое налогообложение предназначено для уравнивательных целей, а косвенное - для эффективного получения поступлений. Некоторые специалисты идею о «разумном сочетании прямых и косвенных налогов» даже рассматривают в качестве одного из принципа налоговой системы.

Однако в настоящее время развиваются концепции, доказывающие условность разделения налогов на прямые и косвенные, поскольку так или иначе и прямые, и косвенные налоги оказывают влияние на цену товара.

Понимая условность разделения налогов на прямые и косвенные в современном обществе, российский ученый В. Фролов предлагает иную классификацию налогов. В зависимости от влияния на экономическое поведение он предложил разделить налоги на фиксированные, или не зависящие от уровня производства, результатов деятельности, и перераспределительные, связанные с процессом реализации и результатами хозяйственной деятельности (акцизы, НДС, налоги с доходов).

Одна из основных проблем применения косвенных налогов нашла отражение в **теории переложения налогов**, исследование которой началось еще в XVII в. Суть ее в том, что распределение налогового бремени возможно только в процессе обмена, результатом которого является формирование цены. Именно через обменные и распределительные процессы плательщик налога способен переложить налоговое бремя на иное лицо - носителя налога, который и будет нести всю тяжесть налогообложения. Большое внимание соотношению «цена - налог» уделял в начале прошлого века российский и советский ученый А. Соколов.

Основоположником теории переложения считается английский философ XVII в. Д. Локк, который, делая вывод о том, что все налоги в конечном счете падают на собственника земли, предлагал конкретные пути и методы по разрешению этой проблемы. Физиократы полагали, что все налоги перелаживаются на чистый доход с земли. Классическая школа (А. Смит, Д. Рикардо) развивала

теорию переложения, получившую название абсолютной. В соответствии с ней Д. Рикардо считал, что налоги в конечном счете падают на предпринимателя.

В начале XIX в. на смену абсолютным теориям переложения физиократов и классиков пришла позитивная теория переложения налогов, разработанная французским экономистом Н. Канаром. Согласно этой теории благодаря переложению все налоги распределяются между налогоплательщиками соразмерно их платежеспособности. Теория Н. Канара получила впоследствии название «оптимистической», так как пыталась примирить интересы имущих и неимущих слоев налогоплательщиков и выступала в защиту существующей системы налогообложения.

Одновременно с оптимистической развивалась пессимистическая теория (П. Прудон), согласно которой всякий налог перелажается на потребителя, а поскольку главная масса потребителей принадлежит к малоимущим слоям населения, то налог по определению несправедлив.

Во второй половине XIX в. немецкая школа, в частности основатель финансовой науки К. Рау, развила понятийный аппарат и терминологию теории переложения, а именно: переложение налога от продавца к покупателю; переложение от потребителя к продавцу; избежание налога путем отказа от потребления объекта налогообложения. А. Вагнер определил социальные условия переложения.

Маржиналисты в конце XIX в. развили математические методы исследования переложения. Базируясь на теории предельной полезности, они исследовали переложение налогов в условиях монопольных рынков и свободной конкуренции (А. Курно, К. Виксель), указали на наличие явления увеличения потери дохода для общества из-за повышения налогов (Ф. Дженкин), проанализировали влияние налогов на производство (Р. Майер, М. Конильяни), установили функциональную зависимость между налогом и ценой, определили переложение как процесс, с помощью которого плательщик вознаграждает себя полностью или частично за уплату налога (М. Панталеноне - итальянская школа).

Существенный вклад в развитие теории переложения внес представитель международной финансовой школы Э. Селигман, рассмотревший в своем исследовании «Переложение и падение налогов» (1892 г.) степень переложимости и конкретные условия, влияющие на переложение налогов.

Во второй половине XX в., когда были выяснены теоретические вопросы ценообразования, было предложено и решение проблемы переложения налогов. Р. Масгрейв, представитель американской финансовой школы, дал ответ на два вопроса:

- 1) как реально распределяется налоговое бремя по источникам доходов и категориям плательщиков;
- 2) распределение налогового бремени между плательщиками (потребителями и производителями) зависит от эластичности спроса и предложения.

Теории единого налога предлагают использовать единый объект налогообложения: землю, расходы, недвижимость, доход, капитал и др. Идея установления единого налога с целью упрощения налогообложения была популярна в

разные времена. Со времен физиократов, полагавших, что все богатство сосредоточено в земле и проистекает из земли, и предлагавших установить единый налог на земельную ренту как на единственный источник доходов, идеи поиска упрощенного механизма взимания налога неоднократно брались на вооружение как теоретиками, так и практиками в ходе налоговых реформ. И в ряде сфер деятельности налоги, относимые по родовому признаку к категории единых, применяются в настоящее время.

Идеи, лежащие в основе теории единого налога, частично воплощены и в налоговой системе Республики Беларусь. Согласно Закону «Об упрощенной системе налогообложения», для субъектов малого предпринимательства введено право вместо уплаты совокупности республиканских и местных налогов и сборов уплачивать единый налог, исчисляемый по результатам хозяйственной деятельности за отчетный период. В данном случае установление единого налога можно рассматривать как прогрессивный шаг, поскольку этим достигается простота и удобство в налогообложении субъектов малого бизнеса.

Существенное влияние на теоретические аспекты налогообложения оказала **теория пропорционального и прогрессивного налогообложения**, появление и развитие которой вызвано необходимостью поиска «справедливости». Поскольку налог всегда есть ущемление и изъятие собственности, любая налоговая система так или иначе объективно отражает соотношение групповых интересов, социальных сил, а также их расстановку. Согласно идее *пропорционального* налогообложения, налоговые ставки должны быть установлены в едином проценте к доходу налогоплательщика независимо от его величины. Данное положение всегда находило поддержку среди имущих классов и обосновывалось принципами равенства и справедливости. В соответствии с *прогрессивным* обложением налоговые ставки и бремя обложения налогом увеличиваются по мере роста дохода плательщика налогов. Сторонниками прогрессивной теории всегда выступали ведущие сторонники социалистического переустройства общества, а Карл Маркс и Фридрих Энгельс в своем «Коммунистическом манифесте» даже связывали ее с уничтожением частной собственности и построением социализма. Данная теория окончательно сложилась в середине XIX в., но ее элементы встречались уже в работах А. Смита, а также в работах французских просветителей Жан-Жака Руссо и Жан-Батиста Сэя. Однако все сторонники налоговой прогрессии так или иначе склонялись к тому, что она более справедлива, так как смягчает неравенство и влияет на перераспределение имущества и доходов.

Обобщая вышесказанное можно констатировать, что существуют две полярные точки зрения на место и роль налогов. В одном случае, налог это «зло» - такая идея, начинаясь еще от Юма, развивалась классиками (Смит, Сэй и Риккардо), сторонниками теории жертвы. В итоге, данным направлением налог рассматривался как фискальный инструмент принудительного изъятия части дохода для формирования бюджета. Налог - лишь легитимный способ отчуждения частной собственности и ее превращения в общественную. Здесь нет речи о перераспределении для исправления неравенства или решения иных задач.

Другая точка зрения предполагает, что налог – «благо». Начало ее формирования обычно связывают с именем Адольфа Вагнера, однако фактически ее родоначальниками могут быть признаны меркантилисты (англичане Томас Мэн, Джон Локк; француз Антуан де Монкретьен), поскольку они предлагали пошлинами регулировать объемы торговли. Идеи Вагнера продолжала немецкая школа (Л.Штейн, А. Шеффле), а также русские экономисты И.Х.Озеров, А.А. Соколов. Основные черты второй точки зрения – признание возможности исправления неравенства в обществе путем налогов. Второе – активная налоговая политика, как средство воздействия на экономические процессы. При этом важная черта подхода – идея возвратности налога. Совокупный налог – есть стоимость благ производимым государством.

Идея зла и добра трансформировалась в концепции минимальных и максимальных налогов.

Однако вне зависимости от толкования различными теориями, **налог** – как экономическая категория представляет собой основанную на началах всеобщности, обязательности и индивидуальной безвозмездности форму обобществления части индивидуальной или корпоративной собственности для обеспечения общественных потребностей. Налоговые отношения связаны с фактом перехода права собственности и других вещных прав на денежные средства (на ранних исторических этапах развития – на иное имущество) в пользу государства.

Основными характеристиками налога являются:

- Принудительность и односторонний характер – налог взимается не в силу договора, а в силу осуществления властных прерогатив государства;
- Обязательность (императивность) – уплата налога является обязанностью, а не желанием плательщиков;
- Индивидуальная безвозмездность – в обмен на уплату налога его плательщики непосредственно не получают товары или услуги;
- Обезличенность – налог не закреплен за конкретным видом расходов;

Законодательная определенность – налог уплачивается в порядке и на условиях, заранее определенных законодательными актами, причем такая выплата не является штрафом, наложенным судом за незаконные действия.

Известные в настоящее время налоговые теории классифицируются следующим образом:

общие – к ним следует относить такие учения, где объект исследования – природа и экономическая сущность налога и налогообложения в целом, а предметом исследования является обоснование отношений, складывающихся между экономическими субъектами хозяйствования и государством по поводу установления и взимания налогов;

частные – к ним следует относить учения, где объектом исследования является какой-либо отдельный аспект налогообложения, представляющий собой проблему, а предметом исследования выступает обоснование отношений, складывающихся между экономическими субъектами и государством в процессе решения данной проблемы.

Название	Период	Основоположники
Теория обмена	Средние века	-
Атомистическая теория	Эпоха просвещения	С. де Вобан, Монтескье
Теория фискального договора	Эпоха просвещения	Гоббс, Вольтер, Мирабо
Теория наслаждения	1-я половина XIX в.	Ж. Симонд де Сисмонди
Теория налога как страховой премии	1-я половина XIX в.	Дж Мак-Куллох, А. Тьер
Классическая теория	2-я половина XVIII - 1-я половина XIX в.	А. Смит, Д. Риккардо
Теория жертвы	XIX - начало XX в.	И. Канар, Б. Мильгаузен, Д. Милль
Теория коллективных потребностей	Последняя четверть XIX - начало XX в.	Э. Селигман, Р. Стурм, Т. Штейн, А. Шеффле, Ф. Нитцше
Кейнсианская теория	1-я половина XX в.	Дж. Кейнс
Монетаристская теория	50-е гг. XX в.	М. Фридман
Теория экономики предложения	Начато 80-х гг. XX в.	М. Бернс, Г. Стайн, А. Лаффер
Название	Период	Суть теории
Теория соотношения прямого и косвенного налогообложения	Раннее средневековье	Налоговые системы строятся на прямом налогообложении, косвенные налоги считаются вредными
	Конец средних веков	Налоговые системы строятся на косвенном налогообложении
	Конец XIX в.	Необходима сбалансированность между прямыми и косвенными налогами
Теория единого налога	Разные времена	Единый налог - что единственный, исключительный налог на определенный объект налогообложения
Теория пропорционального и прогрессивного налогообложения	Разные времена	Налоговые ставки устанавливаются в едином проценте или увеличиваются по мере роста дохода налогоплательщика
Теория переложения	Середина XVII в.	Распределение налогового бремени возможно лишь в процессе обмена

1.1.2 Экономическая природа современного налога

Экономическая деятельность современного государства осуществляется в широких масштабах и фактически трудно составить исчерпывающий перечень его экономических функций. Одной из функций государства является обеспечение эффективного производства общественных благ (англ. public goods), т.е. благ, доступ к которым имеют все индивиды. При этом хорошо функционирующая правовая система или макроэкономическая стабильность также может рассматриваться как общественные блага.

Более строго *общественные блага* обычно определяются как блага, которыми коллективно пользуются все члены общества, вне зависимости от своего участия в их оплате. К общественным благам относятся: оборона, бесплатное образование и т.п.

В рамках теории общественного сектора под общественными благами понимается товар, который поставляет государство взамен на деньги налогоплательщиков.

Как известно, общественные блага в противоположность частным благам обладают двумя свойствами:

- *неконкурентностью* (англ. nonrivalness) - потребление общественного блага одним индивидуумом не уменьшает его количества доступное другим;
- *неисключаемостью* (англ. nonexcludability) - технически невозможно или запредельно дорого исключить кого-либо из пользования этим благом.

Неконкурентность (ее также можно определить как нулевой уровень издержек предоставления общественного блага дополнительному потребителю) означает, что с точки зрения общественной эффективности возможен доступ к этому благу даже того индивида, который не желает платить за пользование им такую же цену, как другие. В самом деле, положение этого индивида в данной ситуации улучшается. А благосостояние остальных не снижается.

С другой стороны, неисключаемость (или неприсвоаемость) предполагает, что поставщик общественного блага не в состоянии обособить свои экономические взаимоотношения с отдельным потребителем от отношений с другими потребителями. Неисключаемость может возникнуть как в результате невозможности физически исключить кого-либо из пользования данным благом, так и вследствие чрезвычайно высоких затрат на исключение в сравнении с возможными выгодами продавца. Неисключаемость из потребления может быть полной или неполной, вплоть до «нулевой».

Блага, которым присущи оба свойства, называются чистыми общественными благами. Если действие свойств ограничено, то это уже смешанные блага.

Чистые общественные блага должны полностью финансироваться за счет государства, т.к. в них не заинтересован частный инвестор (выплата пенсий военнослужащим или работникам правоохранительных органов, социальная помощь инвалидам) или само государство не заинтересовано в частном финансировании (органы внутренних дел, уголовно-исполнительная система и т.д. - все, что связано с обеспечением порядка в обществе, т.к. частная тюрьма или частный пограничный пост будет действовать в интересах частного лица).

Производство смешанных благ может перелagаться на частных инвесторов. И чем богаче государство, а значит и граждане, тем больше своих потребностей общество может удовлетворить самостоятельно. Например, в США и развитых странах Европы финансирование части автомобильных дорог осуществляется частными инвесторами, которые окупают вложения за счет взимания платы за проезд.

Государство обеспечивает производство следующих видов общественных благ.

1. *Институциональные общественные блага* - формальные и неформальные институты, нормы и правила, обязательные для исполнения всеми гражданами национального государства, включая закрепленный механизм защиты от нарушения.

2. *Управленческие системообразующие блага* - услуги по управлению процессом социально-экономического развития общества, включая постановку и реализацию целей сохранения целостности и развития общества.

3. *Защитные организационно-институциональные блага* - блага, связанные с механизмом реализации функций государства как гаранта физической безопасности и безопасности транзакций, реализацией механизма защиты от нарушения норм и правил, закрепленных в обществе.

Общественный сектор – сектор экономики, производящий общественные блага. В силу особенностей общественных благ, общественный сектор представляет собой ресурсы, находящихся в распоряжении государства.

Способность общественного сектора поставлять общественные блага и осуществлять перераспределение зависит от доходов, которыми он располагает. Обладая законным правом принуждения, государство имеет возможность извлекать доходы не только за счет реализации товаров и услуг на рынке, но и за счет налогообложения. ***Именно налоги - основная форма доходов современного государства, обеспечивающая его функционирование.***

Историческое развитие понятия «налог» позволило соединить концепции односторонности движения денежных средств от плательщика государству и наличия сферы общественных услуг, финансируемых государством в понятии «индивидуально-безвозмездного» характера налогов. Оно означает, что возмездность налоговых отношений проявляется не конкретно по отношению к плательщику налога, но через бюджетно-налоговую систему к обществу в целом. Плательщики не могут достоверно знать, на какие цели будут направлены государством уплаченные ими налоги. Таким образом, вопрос возмездности тесно связан с доверием к государству, к тому, что оно эффективно и в соответствии с основным законом (Конституцией) распорядится полученными средствами.

В правовом обществе понимание налогов не может не опираться на юридический аппарат, однако в нем находят свое отражение особенности протекания экономических процессов в обществе в конкретный исторический момент.

Современные определения налога содержатся как в теоретической и справочной литературе. В соответствии с Налоговым Кодексом под ***налогом*** понимается обязательный индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в республиканский и (или) местные бюджеты. ***Сбором (пошлиной)*** признается обязательный платеж в республиканский и (или) местные бюджеты, взимаемый с организаций и физических лиц, как правило, в виде одного из условий совершения в отношении их государственными органами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу специальных разрешений (лицензий), либо в связи с ввозом (вывозом) товаров на территорию (с территории) Республики Беларусь.

В отличие от налогов сборы и пошлины всегда имеют целевое назначение. Они строятся на эквивалентной основе как уплата государству за определенные оказываемые им услуги или за предоставляемые права.

Налогообложение – это процесс установления и взимания налогов, сборов в стране, включающий определение их видов, размера ставок, круга плательщиков, порядка исчисления и уплаты. Налогообложение организаций и физических лиц осуществляется в соответствии с актами налогового законодательства.

Социально - экономическая сущность налогов, выражающаяся в принудительном изъятии определенной части доходов у предприятий и населения, имеющих объекты налогообложения, проявляется через функции налогов, каждая из которых отражает определенную сторону налоговых и финансовых отношений.

Функции налогов представлена на рисунке 1.



Рисунок 1 – Функции налогов

Фискальная - обеспечение финансирования государственных расходов. В Республике Беларусь налоги (сборы) являются основной формой доходов государства, обеспечивая до 90% всех бюджетных поступлений страны.

Регулирующая - регулирование хозяйственной конъюнктуры, структуры занятости, накопления, внешнеэкономических связей, научно- технического прогресса и других объектов; суть которой сводится к тому, что налогами облагаются ресурсы, направляемые на потребление, а ресурсы, направляемые на накопление производственных фондов, освобождаются от налогообложения. Поэтому данная функция имеет три составляющие:

Стимулирующую, которая оказывает влияние на производство, стимулируя его темпы, усиливая или ослабляя накопление капитала, расширяя или уменьшая платежеспособный спрос населения, используя систему льгот и освобождений;

Сдерживающую - целенаправленное сдерживание темпов производства посредством увеличения ставок налогов или введения дополнительных налогов;

Воспроизводственную, которая предназначена для аккумуляции средств на восстановление используемых ресурсов;

Перераспределительная процесс перераспределения части совокупного общественного продукта, главным образом чистого дохода, и направления одной его части на расширенное воспроизводство израсходованных факторов производства, а другой - в централизованный фонд государственных ресурсов, т. е. в бюджет государства;

Контрольная - своевременное отслеживание государством поступлений в бюджет налоговых платежей, что позволяет сопоставлять их величину с по-

требностями в финансовых ресурсах и в конечном счете определять необходимость реформирования налоговой системы и бюджетной политики государства;

Социальная - поддержание социального равновесия путем уменьшения неравенства в реальных доходах отдельных групп населения.

Описанное выше разграничение функций налоговой системы носит условный характер, так как все они переплетаются и осуществляются одновременно. Часто в одном налоге сочетаются все перечисленные функции.

Все виды налоговых платежей, предусмотренных налоговым законодательством Республики Беларусь, можно разделить на четыре группы:

- 1) налоги - систематический обязательный платеж, не имеющий встречного удовлетворения и целевого назначения,
- 2) сборы - обязательная плата государству за право пользования или право деятельности, например, сбор с изготовителей,
- 3) пошлины - обязательная плата за совершение действий государственными органами (таможенная, патентная, государственная пошлина),
- 4) иные платежи (отчисления) – обязательные платежи в бюджетные и внебюджетные фонды, имеющие целевое назначение (например, отчисления в инновационные фонды).

Для целей управления налогообложением в условиях многочисленности и разнообразия налогов (сборов, пошлин) применяют их классификацию по определенным признакам. Классификация позволяет учесть сходства и различия налоговых платежей, особенности их установления и взимания, учета и контроля. На рисунке 2 представлен один из возможных вариантов классификации налогов.

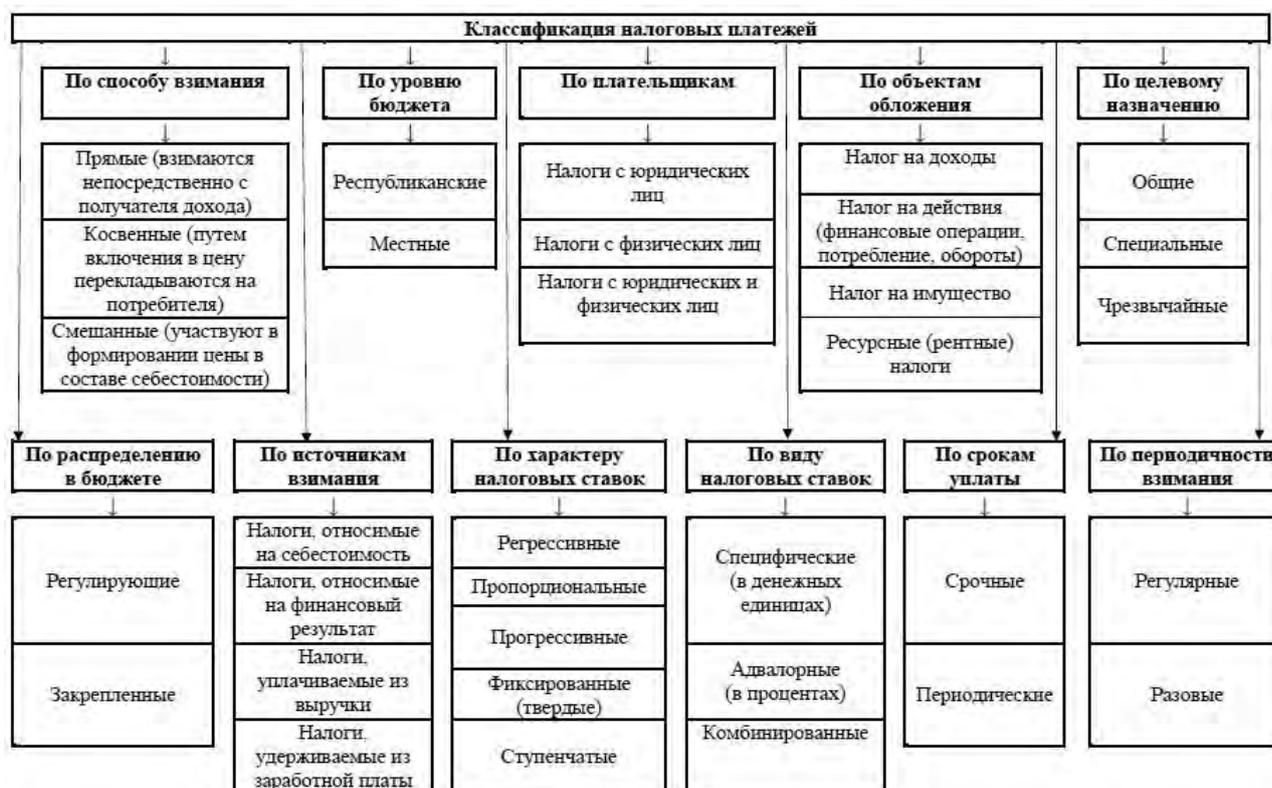


Рисунок 2 - Классификация налоговых платежей.

Рассмотрим наиболее распространенные признаки классификации.

1. *По способу взимания* выделяют:

- *прямые налоги* (налог на прибыль, подоходный налог) – взимаются непосредственно с получателя дохода;

- *косвенные налоги* (акцизы, налог на добавленную стоимость) путем включения в цену товаров (работ, услуг) перекладываются на потребителя;

- *смешанные налоги* (экологический налог, земельный налог и др.) – также, как косвенные налоги, участвуют в формировании цены (в составе себестоимости).

2. *По уровням государственного управления* в Республике Беларусь (двухуровневая система) выделяют *республиканские* налоги, сборы (пошлины) и *местные* налоги и сборы.

Республиканскими признаются налоги, сборы (пошлины), установленные НК РБ либо Президентом и обязательные к уплате на всей территории Республики Беларусь. Установление, введение, изменение и прекращение действия республиканских налогов, сборов (пошлин) осуществляются принятием закона о внесении изменений и дополнений в НК либо Президентом Республики Беларусь. *Местными* признаются налоги и сборы, устанавливаемые решениями местных Советов депутатов в соответствии с НК РБ и обязательные к уплате на соответствующих территориях.

1.1.3 Принципы и критерии оценки налогообложения

Наука о финансах, опираясь на практический опыт, исследует вопросы построения оптимальной с точки зрения государства и плательщика налоговой системы. Поиск принципов построения такой системы занималась теория налогообложения с момента своего возникновения. Так, В. Мирабо (1715-1789) считал оптимальным единый налог на «чистый продукт» землевладельца, возражал против наличия в системе косвенных налогов. При этом он критиковал откупную систему налогов и ратовал за невмешательство государства в экономическую жизнь. Наиболее общий подход к построению налоговой системы был предложен в XIX в. Жаном С. де Сисмонди, который заключался в том, что «налог никогда не должен падать на ту часть дохода, которая необходима для сохранения этого дохода».

Принципы организации налоговой системы экономическая наука определяет с точки зрения влияния налогов на социально-экономическое развитие общества и благосостояние его граждан.

Принято выделять две группы принципов налогообложения:

• ***всеобщие***, или ***классические***, принципы, которые определяют базовые характеристики налоговых отношений и в определенной степени используются в налоговых системах всех стран;

• ***функциональные***, на основании которых задаются условия действия налогового механизма государств в применительно к соответствующим конкретным историческим условиям.

Всеобщие (классические) принципы оформились в финансовой практике еще в XVI в., но впервые были научно сформулированы в XVIII в. А. Смитом

(«Исследование о природе и причинах богатства народов»). Их можно считать универсальным ориентиром, причем ориентиром во многом этического плана.

Принцип *справедливости* предполагает, что «подданные государства должны по возможности, соответственно своей способности и силам участвовать в содержании правительства, то есть соответственно доходу, каким они пользуются под покровительством и защитой государства». Согласно принципу *определенности*, «налог, который обязывается уплачивать каждое отдельное лицо, должен быть точно определен, а не произволен. Срок уплаты, способ платежа, сумма платежа - все это должно быть ясно и определено для плательщика. Неопределенность обложения развивает наглость и содействует подкупности того разряда людей, которые и без того не пользуются популярностью даже в том случае, если они не отличаются наглостью и подкупностью». Принцип *удобности* предполагает, что «каждый налог должен взиматься в то время или тем способом, когда и как плательщику должно быть удобнее всего платить его». Четвертый принцип - принцип *экономии*, который гласит: «каждый налог должен быть так задуман и разработан, чтобы он брал и удерживал из карманов народа возможно меньше сверх того, что он приносит государственному казначейству. Обязывая людей платить, он может тем самым уменьшать и даже уничтожать фонды, которые позволяли бы им осуществлять эти платежи с большей легкостью. Неразумный налог создает большое искушение для контрабанды».

К сожалению, практическая реализация классических принципов довольно проблематична. Для того чтобы их придерживаться, следует ставить перед собой простые задачи. А эти универсальные принципы держать перед глазами как ориентиры, хоть и не достижимые, но правильно задающие направление движения.

В России идеи А. Смита популяризировал и развивал Н. Тургенев. В книге «Опыт теории налогов» (1818) особо выделены пять главных правил взимания налогов:

1) равное распределение налогов - налоги должны быть распределены между всеми гражданами в одинаковой соразмерности: «Пожертвования каждого на пользу общую должны соответствовать силам его, то есть доходу. От неравного распределения податей между гражданами рождается ненависть одного класса к другому, от чего происходит и ненависть к самому правительству. Французская революция представляет ужасные примеры того и другого»;

2) определенность налогов - количество налога, время и образ платежа должны быть определены, известны платящему и независимы от власти собирателей;

3) сбор налогов в удобное время - подать с поземного дохода или с дохода от домов, требуемая в то время, когда сии доходы обыкновенно получают, есть подать, требуемая в самое удобное время для платящего. Все преимущество податей с потребления состоит в том, что каждый платит их тогда, когда ему заблагорассудится;

4) дешевое соби́рание налогов - количество пожертвований, делаемых народом, должно более равняться доходу, получаемому от того правительством. Сие правило предписывает правительству старание заботиться о том, чтобы соби́рание налогов становилось ему сколь возможно дешевле;

5) общее правило при взимании налогов - налог должен всегда быть взимаем с дохода, и притом с чистого дохода, а не с самого капитала, дабы источники доходов государственных не истощались. Обстоятельства делают иногда нарушение сего правила необходимым, иногда извинительным: необходимым при чрезвычайных случаях, когда граждане должны жертвовать всем на пользу общую; извинительным при переходе собственности из одних рук в другие.

Пятый принцип, добавленный Д. Рикардо, а в русской науке описанный Н. Тургеневым, отражает позицию неоклассической школы по вопросу об источнике уплаты налога. А. Смит и Д. Рикардо вслед за физиократами в качестве источника уплаты налогов видели только чистый, а не валовой доход. В противном случае чрезмерное изъятие (чрезмерность означает использование в качестве базы капитала, а не чистого дохода) влечет нарушение процесса расширенного воспроизводства. Акцент на источник уплаты налогов можно считать проявлением понимания кроме фискальной также и регулирующей роли налогов, поскольку допускается, что принятие государством тех или иных налоговых решений все-таки может оказывать влияние на воспроизводственный процесс.

В новых исторических условиях представитель немецкой исторической школы и один из основателей социально-правовой школы А. Вагнер разработал новый перечень принципов налогообложения, который одновременно и дополнил, и развил предложенные ранее А. Смитом принципы. Он предлагает девять основных правил, которые классифицирует в четыре группы. На первом месте стоят финансовые принципы организации обложения: 1) достаточность обложения и 2) эластичность (подвижность) обложения. Затем идет группа народнохозяйственных принципов: 3) надлежащий выбор источника обложения, т.е., в частности, решение вопроса - должен ли налог попадать только на доход или капитал отдельного лица или населения в целом; 4) правильная комбинация различных налогов в такую систему, которая бы считалась с последствиями и с условиями их переложения. К третьей группе правил А. Вагнер относит этические принципы, принципы справедливости: 5) всеобщность обложения и 6) равномерность. Четвертая группа состоит из административно-технических правил, или принципов налогового управления: 7) определенности обложения, 8) удобства уплаты налога и 9) максимального уменьшения издержек взимания.

С развитием экономической системы классические принципы налогообложения совершенствовались, корректировались и дополнялись. В результате к настоящему времени оформились современные *функциональные принципы* налогообложения, отражающие современные требования к налогообложению со стороны государства и налогоплательщиков и основные тенденции налоговой политики. Это:

- всеобщность налогообложения;

- исключение двойного налогообложения;
- стабильность налоговой системы в течение достаточно длительного периода;
- простота и ясность системы и процедуры уплаты налогов;
- установление размера налога с учетом возможностей налогоплательщика, то есть уровня его доходов;
- оптимальность налоговых изъятий, обеспечивающая достаточное финансирование государственных расходов, с одной стороны, и относительно небольшое и равномерно распределенное налоговое бремя для налогоплательщиков - с другой;
- минимизация затрат на взимание налогов;
- корректировка распределения доходов для обеспечения социальной стабильности в обществе;
- соответствие налогообложения структурной политике государства;
- воздействие на стабилизацию экономического цикла, уровень занятости, инфляцию и др.

Налоговая система, учитывающая эти принципы, может стать мощным стимулом социально-экономического развития. На практике невозможно построить идеальную налоговую систему, налогообложение в разных странах не следует единому шаблону. Однако это не исключает возможность использовать отдельные критерии эффективности, разработанные налоговой теорией.

Американским экономистом Дж. Стиглиц предложил следующую систему критериев оптимальной налоговой системы:

- **критерий относительного равенства налоговых обязательств.** Он непосредственно связан с идеей *справедливости* и предполагает распределение налогов в соответствии с ясно выраженными и одобряемыми обществом подходами, а также отсутствие дискриминации. Относительное равенство обязательств достигается за счет равенства по горизонтали и равенства по вертикали. *Равенство по горизонтали* означает, что с налогоплательщиков, находящихся в одинаковом положении, взимается одинаковый налог. *Равенство по вертикали* означает, что налоги, которые уплачиваются лицами, находящимися в разном положении, дифференцируются в соответствии с этим положением. Причем речь идет об *относительном* равенстве, которое определяется, сообразуясь с некими *шкалами*, соответствующими представлениям общества о справедливости. Ключевой вопрос состоит в том, как именно строить подобного рода шкалы, чтобы реально оценивать положение плательщика, с которым сопоставляется размер налога. Для этого в теории используются два различных принципа.

Первый - *принцип получаемых выгод*. Согласно ему, платежи дифференцируются в соответствии с теми преимуществами, которые получает конкретный плательщик от деятельности государства, финансируемой за счет данного налога. Принцип получаемых выгод применяется по отношению к некоторым маркированным налогам. Данный принцип представляется достаточно естественным. Однако на практике он не является доминирующим. Его трудно реализовать, когда речь идет о немаркированных налогах. Некогда А. Смит писал,

что богатые должны нести большее налоговое бремя, чем бедные, поскольку государство охраняет богатство и в большей степени заботится о привилегированных членах общества. Говоря современным языком, это была попытка применить принцип получаемых выгод к налогообложению имущества и доходов. Однако выгоды, достающиеся отдельному плательщику, на практике идентифицировать трудно. Поэтому даже в отношении маркированных налогов применить рассматриваемый принцип не всегда легко. А в отношении финансирования перераспределительных программ принцип получаемых выгод заведомо непригоден, поскольку платежи и выгоды распределяются среди членов общества принципиально по-разному.

Соответственно в настоящее время большая часть налогов формируется на основе *принципа платежеспособности*, впервые обоснованного Дж. С. Миллем. Согласно этому принципу налоговое бремя должно распределяться в соответствии с экономическими возможностями плательщиков. Принцип платежеспособности несомненно соответствует широко распространенным представлениям о справедливости. Это объясняет стремление применять данный принцип максимально последовательно. Однако на практике вряд ли возможно реализовать его безупречно.

- **критерий экономической нейтральности.** Центральный вопрос, рассматриваемый в рамках исследования данного критерия - *влияние налогов на эффективность экономического поведения налогоплательщиков*. Высокие налоги могут послужить причиной неэффективного распоряжения ресурсами, которыми располагает общество в лице работников и предпринимателей, обязанных уплачивать соответствующие налоги. Хозяйствующий субъект осуществляет аллокацию своих ресурсов, ориентируясь не только на сигналы рынка, но и на те сигналы, которые подает налоговая система. Если какой-либо вид деятельности или ее результат превращается в объект налогообложения, направлять ресурсы на эту деятельность становится менее выгодно. В итоге происходит искажение экономической мотивации субъекта, что является «побочным» следствием усилий по сбору средств для общественных нужд. Считается, что аккордные или паушальные налоги (фиксированные суммы, не зависящие от имущественного и семейного положения, годового дохода, трудовой и инвестиционной активности и любых других факторов, на которые этот человек способен повлиять) являются *неискажающим*. Классическим примером такого типа налогов является практиковавшаяся в течение долгого периода подушная подать.

Известный из истории так называемый «налог на окна» является примером *искажающего налогообложения*. Способ налогообложения строений, который довольно широко использовался в Западной Европе в эпоху абсолютизма предполагал облагать больший дом более высоким налогом, чем меньший, поскольку размер строения косвенно характеризует платежеспособность владельца. Величина постройки измерялась числом окон, которые она имеет. После введения налога на окна большие дома стали строиться с малым числом окон. Искажающее действие налога в конечном счете воплощается в изменении

уровня аллокационной эффективности, что проявляется в форме отказа от наиболее привлекательных, вариантов потребления или производства, которые отвечали бы предпочтениям субъекта при отсутствии налога и производстве *замены* в структуре производства и потребления.

Искажающие налоги могут активно способствовать предотвращению отклонения индивидуальных издержек от общественных и выполнять регулируемую (*корректирующую*) издержки роль. Однако на практике доля таких налогов мала. Отсутствие или относительная слабость искажающего воздействия называется *экономической нейтральностью налогообложения* и означает, что вмешательство государства в данном случае, хотя и ограничивает возможности плательщиков, изымая у них часть средств, все же оставляет доступными те варианты поведения, которые характеризуются наивысшей аллокационной эффективностью.

Таким образом, можно сформулировать критерий экономической нейтральности: Налог рассматривается как неискажающий в том случае, если экономические агенты не могут таким образом изменить свое экономическое поведение, чтобы достичь снижения своих налоговых обязательств.

- *критерий организационной простоты.* Предполагается, что при прочих равных условиях, эффективность налогообложения тем выше, чем ниже *издержки сбора налогов*. Затраты на обслуживание налоговой системы складываются, во-первых, из расходов на содержание налоговой службы, во-вторых, из затрат времени и средств плательщиков, требующихся для выполнения налоговых обязательств, включая перечисление средств в бюджет и документирование соответствующих действий, и, в-третьих, из расходов на оплату услуг налоговых консультантов, адвокатов и других лиц, обеспечивающих квалифицированную трактовку налогового законодательства и разрешение конфликтов, которые возникают в ходе его применения. Согласно данному критерию, чем проще налоговая система, тем с меньшими издержками формируются доходы государства. На практике затраты на содержание налоговой службы и связанную с налогами нормотворческую деятельность, а также затраты экономических агентов (в денежной форме и в виде потерь времени), неизбежно возникающие в связи с выполнением ими налоговых обязательств, весьма высоки. Затраты, связанные с деятельностью налоговых органов, во многом зависят от набора конкретных налогов, представленных в налоговой системе.

- *критерий гибкости налогообложения.* Термином «гибкость» обозначается соответствие налогообложения динамике макроэкономических процессов. *Гибкие налоги* функционируют как *встроенные стабилизаторы*. Такими свойствами обладает, например, налог на прибыль предприятий, для которого объем налоговых платежей существенно зависит от фазы экономического цикла. В фазе подъема налог сдерживает переход к буму, а в фазе спада сокращение прибыли предприятий естественным образом снижает долю этого налога в цене их продукции. Аналогичный стабилизационный

эффект характерен и для налога на доходы физических лиц (особенно в случае прогрессивной шкалы).

Гибкость налога зависит не только от характера налоговых обязательств как таковых, но и от их надлежащей синхронизации с макроэкономической динамикой. Гибкость относится к тем характеристикам налогов, которые имеют отношение к эффективности налоговой системы.

- **критерий прозрачности налогообложения.** Данный критерий оценивает степень доступности пониманию налогоплательщиком действующей системы налогообложения.

Очевидно, что не существует налога, который идеально соответствовал бы всем описанным критериям одновременно. Определение принципов построения системы налогов предполагает компромисс, однако объективные критерии делают его осмысленным.

Для оценки качества действующей налогов налоговой системы часто применяют коэффициенты эластичности и динамичности налогов. *Эластичность налога* - относительное изменение объема его поступлений при неизменной методике исчисления налога по отношению к относительному изменению базы налогообложения. Эластичность является показателем гибкости налоговых инструментов. Коэффициент эластичности определяется формулой:

$$\begin{array}{l} \text{Эластичность} \\ \text{налоговых} \\ \text{поступлений} \end{array} = \frac{\begin{array}{l} \text{Процентное изменение налоговых поступлений} \\ \text{(при неизменной методике исчисления налога)} \end{array}}{\text{Процентное изменение базы налогообложения}}$$

В расчетах для экономики в целом вместо показателя изменения базы налогообложения можно использовать показатель изменения ВВП:

$$\text{Эластичность по ВВП} = \frac{\Delta T}{\Delta GDP},$$

где ΔT - изменение налоговых поступлений при неизменной методике;
 ΔGDP - изменение валового внутреннего продукта.

Налоговую систему можно считать эластичной, а налоговое регулирование эффективным, если коэффициент эластичности больше единицы. Такой коэффициент свидетельствует об увеличении поступлений налогов без увеличения налоговых ставок или изменении количества налогов. Эластичность считается особенно важной для стран, где рост государственных расходов опережает рост ВВП. Эластичность достигается главным образом за счет быстро развивающихся отраслей экономики в случае, когда налоговые ставки носят прогрессивный характер и взимаются со стоимостной, а не с натуральной базы.

Динамичность налога - отношение изменений суммы собранного налога к относительному увеличению ВВП. Математически формула расчета коэффициента динамичности выглядит следующим образом:

$$\text{Динамичность} = \frac{\Delta T}{\Delta GDP}$$

причем в данной формуле ΔT обозначает изменение налоговых поступлений, учитывающих и изменение методики расчета.

Если изменения в методике расчетов вызывают увеличение суммы налогов, то динамичность превысит эластичность, т.к. фактические налоговые поступления больше суммы, которая была бы получена при неизменной методике. Динамичность актуальнее для оценки эффективности нововведений, чем эластичность, поэтому для оценки эффективности налогового регулирования этот показатель наиболее удобен.

Для оценки эффективности используется показатель *продуктивности* сбора доходов. Фактически он предполагает выявление разницы между показателем начисленных налогов и фактически уплаченных в бюджет, то есть в основе его исчисления лежит величина налоговых недоимок. Показатель продуктивности сборов можно исчислить как отношение фактической налоговой нагрузки к номинальной налоговой нагрузке. Можно также использовать показатель доли недоимок по отношению к ВВП.

Эффективность налогообложения оценивается сравнением показателей номинальной и реальной ставки налоговых изъятий. Соотношение показателей реальной и номинальной ставки свидетельствует о наличии льгот, которыми активно пользуются налогоплательщики, а отклонение фактической ставки от предельной (маржинальной), например, в случае подоходного налога, может свидетельствовать о неэффективности предельной ставки.

Для анализа особенностей налоговой системы конкретного государства применяют тест Вито Танзи. Ученым предложено восемь показателей, определяющих особенности системы налогов конкретной страны:

- *индекс концентрации*. Показатель характеризует наличие небольшого количества налогов, которые в значительной степени обеспечивают формирование доходов бюджета (например, НДС в РБ) при не слишком высоких налоговых ставках;
- *индекс дисперсии*. Предполагает изучение удельного веса налогов с низким объемом поступлений;
- *индекс эрозии*. Показатель отличия фактической базы налога от плановой;
- *индекс запаздывания* сбора. Индекс учитывает наличие недоимок по налогам;
- *индекс конкретности*. Показатель анализа сложности налоговой системы с точки зрения наличия большого количества налогов, имеющих конкретные ставки;
- *индекс объективности*. Определяет сложность объективного исчисления базы налогообложения;
- *индекс обеспечения* сбора. Отражает, насколько полным является сбор налогов;
- *индекс издержек* при сборе налогов. Эффективность сбора налогов характеризуется также затратами, связанными с поступлением налогов в бюджет.

Для анализа особенностей налоговой системы часто используют соотношения величины *прямых* и *косвенных* налогов. С точки зрения налогового регулирования данное соотношение также представляет интерес, поскольку прямые налоги в большей степени соответствуют экономическим подходам к регулированию поведения налогоплательщиков, тогда как косвенные - административным методам регулирования.

Налоговая нагрузка (налоговое бремя) – обобщенная характеристика действия налогов, отражающая долю налоговых изъятий в совокупном доходе государства (в процентах к ВВП), в доходе (валовой выручке, прибыли) субъекта хозяйствования, индивидуальном доходе физического лица. Наиболее распространенным показателем налогового бремени является доля налогов в ВВП. В развитых странах доля налогов в ВВП колеблется от 30 до 55%.

Использование налогов в качестве основного источника доходов государства требует разработки определенных правил (принципов) налогообложения. *Основные принципы налогообложения в Республике Беларусь изложены в ст. 2 главы 1 НК РБ:*

1. Каждое лицо обязано уплачивать законно установленные налоги, сборы (пошлины), по которым оно признается плательщиком.

2. *Ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги, сборы (пошлины), не предусмотренные НК РБ либо установленные в ином порядке, чем это определено Конституцией Республики Беларусь, НК РБ, принятыми в соответствии с ним законами, регулирующими вопросы налогообложения, актами Президента Республики Беларусь.*

3. Налогообложение в Республике Беларусь основывается на признании *всеобщности и равенства.*

4. *Не допускается установление налогов, сборов (пошлин) и льгот по их уплате, наносящих ущерб национальной безопасности Республики Беларусь, ее территориальной целостности, политической и экономической стабильности, в том числе нарушающих единое экономическое пространство Республики Беларусь, ограничивающих свободное передвижение физических лиц, перемещение товаров (работ, услуг) или финансовых средств в пределах территории Республики Беларусь либо создающих иные препятствия для осуществления предпринимательской и другой деятельности организаций и физических лиц, кроме запрещенной законодательными актами.*

5. *Допускается установление особых видов пошлин (специальных, антидемпинговых и компенсационных) согласно международным договорам Республики Беларусь, формирующим договорно-правовую базу Таможенного союза, либо дифференцированных ставок таможенных пошлин в зависимости от страны происхождения товаров в соответствии с НК РБ и таможенным законодательством Таможенного союза.*

При установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Акты налогового законодательства должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить. В случае неясности или нечеткости предпи-

саний актов налогового законодательства государственными органами и должностными лицами решения должны приниматься в пользу плательщиков. Налоговая система, построенная и функционирующая по вышеизложенным правилам, способствует повышению конкурентоспособности экономики страны, улучшению социального положения в обществе.

1.2 Налоговая система и налоговая терминология

1.2.1 Понятие налоговой системы. Особенности формирования налоговой системы Республики Беларусь

Налоговую систему необходимо рассматривать как экономическое явление, изменяющееся и развивающееся вместе с развитием общества. В конкретном государстве и для определенного времени *налоговая система* - это совокупность налогов, сборов (пошлин), принципов, форм и методов их установления, взимания, изменения, отмены, а также налоговых органов, форм и методов налогового контроля и ответственности за нарушение налогового законодательства.



Налоговые системы разных стран отличаются друг от друга по составу и структуре налогов, способам их взимания, структуре и полномочиям налоговых органов и др. существенным условиям налогообложения. Основными факторами, влияющими на структуру налоговой системы, являются уровень экономического развития страны, общественно – экономическое устройство (сочетание рынка и государства), господствующая в обществе экономическая доктрина, которая определяет роль налоговой системы (нейтральность или активное вмешательство в экономику страны), государственное устройство (федеративное или унитарное государство). С учетом этих факторов формировалась и налоговая система Республики Беларусь в 1991 - 1992 гг.

Налоговая система суверенной Беларуси сформировалась в условиях экономического кризиса 90-х годов, разрыва экономических связей между республиками бывшего СССР, сокращения производства на крупных предприятиях, обеспечивавших основную сумму доходов государственного бюджета. В таких

условиях налоговая система была ориентирована главным образом на финансирование растущих государственных расходов путем усиления налогового давления (преимущественно через косвенные налоги и сборы). Это привело к сокращению налоговой базы, уклонениям от налогов в сфере бизнеса. Поэтому налоговое законодательство постоянно корректировалось, что вызывало некоторое снижение уровня налогообложения, но не улучшало налоговую систему в целом. Снижение налоговой нагрузки на экономику за период с 1993 г. по 2006 г. (номинального уровня – с 65% в 1993 г. до 46,0 % в 2006г. и реального уровня – с 49,65% до 45,7%) произошло за счет уменьшения ставок налогов (по НДС с 28% (1992г.) до 18% (2004 г.), по чрезвычайному налогу с 18% (1992 г.) до 3% (2005 г.)), сокращения количества отчислений в целевые бюджетные и внебюджетные фонды и объединения нескольких платежей со схожей налоговой базой в единый платеж, снижения их ставок. Были отменены отчисления на здравоохранение, пожарную охрану, содержание детских дошкольных учреждений, содержание и ремонт жилищного фонда и др. Следует заметить, что по показателю доли налоговых платежей в ВВП нельзя однозначно оценить тяжесть налоговой нагрузки. В таких государствах, как Швеция, Дания этот показатель выше (57% и 55% соответственно), чем в Беларуси, а в США составляет около 30%. Это объясняется зависимостью данного показателя от количества и объема выполняемых государством функций и других факторов.

Положительным моментом в развитии белорусской налоговой системы явилось введение упрощенной системы налогообложения для субъектов малого предпринимательства (с 1998 г.) и единого налога с индивидуальных предпринимателей (с 2001 г.). Однако, не смотря на проводимые мероприятия по совершенствованию налоговой системы, сохраняется достаточно высокий (с точки зрения уровня доходов организаций и населения) уровень централизации финансовых ресурсов государства. Уровень централизации определяется отношением всех доходов государства, аккумулируемых в рамках бюджета, к ВВП. За 2003-2006 гг. наблюдается даже рост данного показателя с 46,4% до 48,3%. В некоторой степени это обусловлено отменой пониженной ставки налога на прибыль (15%) для малых организаций, ростом ставок земельного налога в связи с инфляцией, введением дополнительных экологических платежей, повышением ставок акциза на алкогольную продукцию и автомобильное топливо, применением повышенных ставок отчислений от прибыли для унитарных предприятий, а также отчислений в инновационные фонды.

В 2007-2009гг. продолжена работа по совершенствованию налоговой системы РБ. За этот период сократилось число налоговых платежей и применяемых нормативных правовых актов по вопросам налогообложения. С 2007 г. прекращено взимание чрезвычайного налога и отчислений в фонд содействия занятости, что способствовало снижению налоговой нагрузки в части платежей, исчисляемых от фонда заработной платы. Усовершенствованы условия применения упрощенной системы налогообложения для субъектов малого предпринимательства, актами Президента Республика Беларусь предоставлены налоговые льготы для организаций, осуществляющих

производство продукции (работ, услуг) в сельской местности и малых населенных пунктах. В 2009 г. отменен налог с пользователей автомобильных дорог, снижены ставки налога при упрощенной системе. С 2010 г. введена в действие Особенная часть Налогового кодекса, отменены налог с продаж в розничной торговле, налог на приобретение автомобильных транспортных средств, сбор в республиканский фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки, местный сбор за парковку. В то же время с целью компенсации потерь консолидированного бюджета в связи с отменой указанных налогов и сборов повышена ставка НДС с 18% до 20%. В целях упрощения налогового администрирования введено электронное декларирование, плательщикам предоставлено право уплачивать ряд налогов не ежемесячно, а ежеквартально. По оценкам Всемирного банка, Республика Беларусь по показателю «Налогообложение» поднялась с последнего - 183-го места в 2011 г. сразу на 27 пунктов в 2012 г.

Вместе с тем уровень налоговой нагрузки на экономику в Беларуси все еще остается высоким, что существенным образом отрицательно влияет на экономический рост. Все еще актуальным остается вопрос простоты и открытости налоговой системы.

Постоянная корректировка налоговой системы обусловлена, с одной стороны, невозможностью сразу учесть в налоговом законодательстве появление разных форм организации бизнеса, новых видов деятельности, тенденции во внешнеэкономической деятельности. С другой стороны, налоговая система отражает динамику развития экономики, зависит от принятой концепции государственных доходов и расходов и поэтому не может быть статичной.

Современная налоговая система Республики Беларусь характеризуется следующими положительными чертами:

- 2) создана правовая база, для всех субъектов хозяйствования независимо от формы организации бизнеса и формы собственности действуют единые правила налогообложения, налогового контроля;
- 3) применяется общепризнанный набор налоговых платежей, используемых как в СНГ, так и Евросоюзе;
- 4) учитывается опыт зарубежных стран, что дает возможность участия в международных интеграционных процессах.

Налоговая система Республики Беларусь – это двухуровневая система, т.е. налоги и сборы поступают в республиканский и местные бюджеты. При ее построении учитывались как общенациональные принципы налогообложения (справедливости, определенности, удобства, экономии), так и внутринациональные принципы (единства налоговой политики, запрет обратной силы налоговых законов и др.). В РБ применяется в основном пропорциональное налогообложение (налог на прибыль, НДС, налог на недвижимость, подоходный налог). При взимании налогов и сборов используются общепринятые в мировой практике методы:

- 1) кадастровый (для земельного налога) – предполагает использование кадастра (описи, реестра), содержащего типичные сведения об оценке и средней доходности объекта обложения (земли), используемые при установлении ставки налога и исчислении налоговой суммы;
- 2) декларационный – предусматривает подачу налогоплательщиками налоговой декларации (заявления) с указанием сведений для исчисления налога в налоговые органы;
- 3) административный – предполагает исчисление и изъятие налога у источника образования объекта обложения (налог удерживается бухгалтерией нанимателя до выплаты дохода, что исключает возможность уклонения от уплаты налога).

Наряду с общим порядком налогообложения применяются специальные режимы налогообложения для резидентов СЭЗ, ПВТ, индивидуальных предпринимателей, малых организаций и т.д., что способствует улучшению налогового климата в стране.

Вместе с тем, налоговой системе РБ присущи следующие недостатки:

- 1) значительная фискальная направленность, проявляющаяся в преобладании косвенных налогов и сборов (удельный вес косвенных налогов, сборов в структуре налоговых доходов консолидированного бюджета РБ за 2008 году составил 57%);
- 2) использование неэффективных форм налогообложения (отчислений в целевые бюджетные и внебюджетные фонды);
- 3) высокий уровень налогообложения субъектов хозяйствования;
- 4) нестабильность, несвоевременность выхода актов налогового законодательства, что обуславливает отсутствие правовых гарантий для участников налоговых отношений и порождает уклонение от налогов в сфере бизнеса;
- 5) не высокая роль местных налогов и сборов, формирующих местные бюджеты (в основном они наполняются за счет поступлений от общегосударственных налогов и сборов).

Программа социально – экономического развития РБ на 2006 – 2010 года предусматривает следующие направления совершенствования налоговой системы Республики Беларусь:

- 1) улучшение налоговой структуры за счет постепенного повышения роли и значения прямого налогообложения, применения общепринятых моделей построения основных налогов и сборов, пересмотра применяемых налоговых льгот, расширения налоговой базы;
- 2) снижение налоговой нагрузки (в основном в части косвенного налогообложения);
- 3) выравнивание условий налогообложения для всех категорий налогоплательщиков;
- 4) совершенствование системы налогового администрирования;
- 5) повышение роли имущественных и экологических налогов, формирующих местные бюджеты;

6) ориентация методов налогового регулирования на создание инновационной экономики и устойчивый рост.

Налоговое законодательство РБ представляет собой систему принятых на основании и в соответствии с Конституцией РБ следующих нормативных правовых актов:

- 1) налоговый кодекс и принятые в соответствии с ним законы о налогах и сборах;
- 2) декреты, указы и распоряжения Президента РБ, содержащие вопросы налогообложения;
- 3) постановления Правительства РБ, регулирующие вопросы налогообложения;
- 4) нормативные правовые акты республиканских органов государственного управления (постановления, разъяснения, письма), органов местного управления и самоуправления по вопросам налогообложения.

Иерархию системы нормативных правовых актов по вопросам налогообложения можно представить следующим образом:

I уровень – законодательные акты, обладающие высшей юридической силой:

- конституция РБ;
- налоговый кодекс РБ;
- законы РБ;
- декреты Президента РБ (имеют силу закона)
- указы Президента РБ (имеют равную юридическую силу с законами)

II уровень – подзаконные акты. Они имеют подчиненный характер по отношению к законодательным актам и являются средством реализации законодательных норм. Подзаконные акты выстраиваются в иерархическую систему в зависимости от положения и компетенции органа, издававшего подзаконный акт:

- постановления Правительства Республики Беларусь;
- постановления республиканских органов государственного управления (Министерства по налогам и сборам (МНС) РБ, Государственного таможенного комитета РБ и др.);
- решения органов местного управления и самоуправления.

Нормативные правовые акты республиканских органов имеют обязательную силу на всей территории РБ, а решения местных органов управления и самоуправления – на территории соответствующих административных единиц.

Законодательные и подзаконные акты по налогообложению вступают в силу не ранее дня их опубликования или доведения до всеобщего сведения иным законным способом.

Налоговый кодекс РБ – это основной документ, в котором комплексно регламентированы все направления налоговых отношений в государстве. Налоговый кодекс состоит из Общей и Особенной частей. Общая часть налогового кодекса РБ, вступившая в силу с января 2003 года, определяет общую правовую основу налогообложения, его понятийный и процедурный аппарат. В Особен-

ной части налогового кодекса, введенной с 01.01.2010г., выстраивается конкретный механизм исчисления и уплаты каждого из предусмотренных налогов, сборов (пошлин).

Общая часть Налогового кодекса РБ состоит из четырех разделов, каждый из которых регламентирует отдельную сферу налоговых отношений.

В разделе I «Общие положения» определены основные принципы налогообложения, виды налогов, сборов (пошлин) и порядок их установления введения и прекращения действия, дано юридическое определение всех возможных плательщиков налогов, сборов (пошлин), их прав и обязанностей, а также возможных объектов налогообложения.

В разделе II «Налоговое обязательство», дано определение понятиям: «налоговое обязательство», «база», «налоговая ставка», «налоговый период», «налоговые льготы», «сроки и порядок уплаты налога», рассмотрены различные варианты исполнения налогового обязательства и способы обеспечения его исполнения (залог имущества, поручительство, пени, приостановление операций по счету, арест имущества), раскрывается механизм принудительного исполнения налогового обязательства и зачета, возврата налогов, сборов (пошлин), пеней.

В разделе III «Налоговый учет и налоговый контроль» дано определение понятиям «налоговый учет», «налоговая декларация», «налоговый контроль», «налоговая тайна», рассмотрены вопросы учета плательщиков налогов, сборов (пошлин) и проведения налоговых проверок (камеральных и выездных).

В разделе IV «Налоговые и таможенные органы Республики Беларусь. Обжалование решений налоговых органов» отражены структура, права, обязанности налоговых и таможенных органов, способы их ответственности за незаконные решения, неправомерные действия (бездействие). В разделе также рассмотрена процедура обжалования решений налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц.

Согласно НК РБ участниками налоговых отношений являются:

- 1) организации и физические лица, признаваемые *плательщиками*;
- 2) организации и физические лица, признаваемые *налоговыми агентами*;
- 3) Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь (МНС РБ) и его территориальные инспекции (*налоговые органы*);
- 4) Государственный таможенный комитет Республики Беларусь и таможни (*таможенные органы*);
- 5) республиканские органы государственного управления, органы местного управления и самоуправления, а также уполномоченные организации и должностные лица, осуществляющие в установленном порядке, помимо налоговых и таможенных органов, прием и взимание налогов, сборов (пошлин);
- 6) Комитет государственного контроля Республики Беларусь и его органы, Министерство финансов Республики Беларусь и местные финансовые органы, иные уполномоченные органы – при решении вопросов, отнесенных к их компетенции НК и другим законодательством.

Налоговые органы – это государственные органы (МНС РБ и его терри-

ториальные инспекции), которые в пределах своей компетенции проводят государственную политику и осуществляют регулирование и управление в сфере налогообложения. В случаях, предусмотренных НК РБ, полномочиями налоговых органов могут обладать таможенные органы (по вопросам налогообложения экспортно-импортных операций), иные уполномоченные государственные органы. Права и обязанности налоговых органов определены ст. 81 и ст. 82 Общей части НК РБ.

Плательщиками налогов, сборов (пошлин) признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РБ, таможенным законодательством Таможенного союза, законами о таможенном регулировании в Республике Беларусь и (или) актами Президента Республики Беларусь возложена обязанность уплачивать налоги, сборы (пошлины).

Виды плательщиков представлены на рисунке 3.

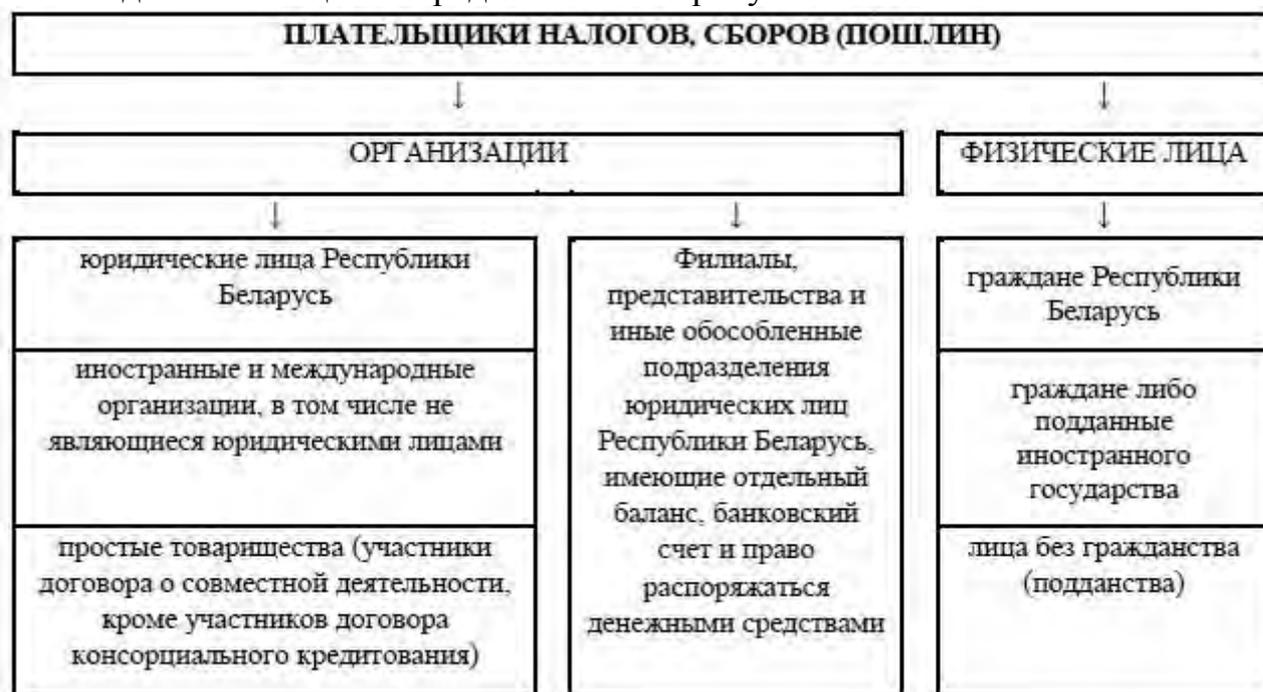


Рисунок 3 - Плательщики налогов, сборов (пошлин).

Индивидуальными предпринимателями признаются физические лица, зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей. К индивидуальным предпринимателям в целях налогообложения приравниваются частные нотариусы и адвокаты.

Права и обязанности плательщиков налогов, сборов (пошлин) определены в ст. 21 и 22 Общей части НК РБ. В ряде случаев имеет место переложение налога формальным плательщиком (субъектом) на другое лицо, которое становится реальным исполнителем платежей, т.е. налоговым агентом. *Налоговым агентом* юридическое или физическое лицо, простое товарищество, доверительный управляющий, иностранная организация, осуществляющая деятельность на территории Республики Беларусь через постоянное представительство, представительство иностранной организации, открытые в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь, которые являются источником выплаты доходов плательщику и (или) на которые в силу настоящего Кодекса и

других актов налогового законодательства возлагаются обязанности по исчислению, удержанию у плательщика и перечислению в бюджет налогов, сборов (пошлин).

В соответствии с НК, статьи 24,25 «плательщик может участвовать в отношениях, регулируемых налоговым законодательством, через своего законного или уполномоченного представителя, если иное не предусмотрено кодексом. *Представитель налогоплательщика* - это физическое или юридическое лицо, действующее от имени и по поручению официального налогоплательщика. Законными представителями плательщика:

- *организации* признаются лица, уполномоченные представлять указанную организацию на основании актов законодательства или учредительных документов этой организации;
- *физического лица* признаются лица, выступающие в качестве его представителей в соответствии с законодательством».

Носитель налога - это лицо, за счет которого в итоге осуществляется уплата налога. Например, ответственность за перечисление косвенных налогов в бюджет несет продавец, который является субъектом (или налогоплательщиком), а реальными носителями этих налогов являются потребители, которые возмещают налог, включаемый в цену товаров.

1.2.2 Элементы налога и налоговая терминология

В соответствии с Налоговым кодексом Республики Беларусь налог считается установленным только в случае, когда определены следующие основные *элементы налогообложения*, характеризующие его социально-экономическую сущность:

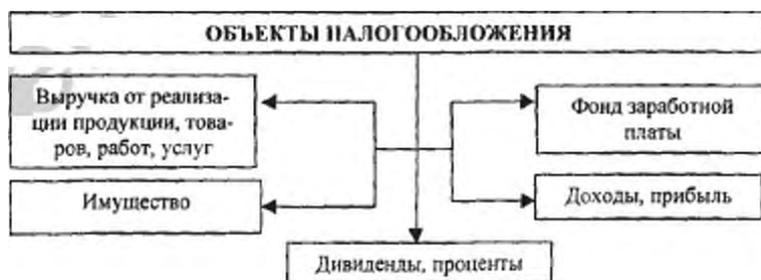
- 1) субъект налога (плательщик)
- 2) объект налогообложения;
- 3) налоговая база;
- 4) налоговая ставка (ставки);
- 5) налоговый период;
- 6) порядок исчисления (методика расчета);
- 7) налоговые льготы;
- 8) сроки уплаты;
- 9) порядок уплаты.

1. Субъект налога (плательщик) – это организации и физические лица, на которые в соответствии с действующим налоговым законодательством возложена обязанность по уплате налогов, сборов (пошлин). На практике может иметь место перенесение обязанности платить налог с плательщика на другое лицо, называемое налоговым агентом. Налоговый агент – лицо, на которое в силу действующих актов налогового законодательства возлагаются обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет налога или сбора (например, при уплате подоходного налога с физических лиц).

2. Объект налогообложения – это обстоятельства, с наличием которых согласно действующему законодательству связано возникновение обязательства

по уплате налогов, сборов. Например, доход, земельный участок, осуществление отдельных видов деятельности, обороты по реализации и т.д. Один и тот же объект может облагаться определенным налогом, сбором (пошлиной) у одного плательщика только один раз за соответствующий налоговый период.

Объектами налогообложения могут выступать *товар, работа, услуга, их реализация, доход*, поэтому для целей налогообложения необходимо их четкое определение.



Товаром для целей налогообложения признается имущество (за исключением имущественных прав), реализуемое либо предназначенное для реализации, если иное не установлено таможенным законодательством.

Работой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц.

Услугой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

Реализацией товаров (работ, услуг) признается отчуждение товара одним лицом другому лицу (выполнение работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу) на возмездной или безвозмездной основе, вне зависимости от способа приобретения прав на товары (результаты выполненных работ, оказанных услуг) или формы соответствующих сделок.

Доходом для целей налогообложения признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая применительно к конкретному налогу, сбору (пошлине) в соответствии с Особенной частью НК или актами Президента Республики Беларусь.

Дивидендом для целей налогообложения признается любой доход, начисленный унитарным предприятием собственнику его имущества, иной организацией (кроме простого товарищества) участнику (акционеру) по принадлежащим данному участнику (акционеру) долям (паям, акциям) в порядке распределения прибыли, остающейся после налогообложения.

Процентами для целей налогообложения признается любой доход, начисленный по облигациям, векселям, депозитным и сберегательным сертификатам, депозитам и иным долговым обязательствам (кроме предусматривающих участие в прибылях).

3. Налоговая база – это физическая, стоимостная или иная характеристика объекта налогообложения, принимаемая за основу для исчисления конкретной налоговой суммы.

4. Налоговая ставка – это величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы. Налоговые ставки могут быть твердые (установленные в абсолютной сумме, например, в евро, в белорусских рублях, в базовых величинах), процентные (адвалорные) и коомбинированные. По содержанию различают ставки маргинальные (непосредственно указанные в нормативном акте о налоге), фактические (определяемые как отношение уплаченного налога к налоговой базе), экономические (определяемые как отношение уплаченного налога ко всему полученному доходу).

5. Налоговый период – период времени (например, календарный месяц, квартал, год), по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, сбора (пошлины). Налоговый период может включать несколько отчетных периодов.

6. Налоговые льготы – это предоставляемые отдельным категориям плательщиков предусмотренные налоговым законодательством преимущества по сравнению с другими плательщиками, включая возможность не уплачивать налог, сбор (пошлину) или уплачивать их в меньшем размере.

Налоговые льготы устанавливаются в виде:

- 1) освобождения от налога, сбора (пошлины);
- 2) дополнительных налоговых вычетов и (или) скидок, уменьшающих налоговую базу либо сумму налога, сбора (пошлины);
- 3) пониженных налоговых ставок;
- 4) возмещения суммы уплаченного налога, сбора (пошлины);
- 5) в ином виде.

Плательщик вправе использовать налоговые льготы с момента возникновения правовых оснований для их применения и в течение всего периода их действия. Плательщик также *вправе не использовать налоговые льготы*, отказаться от их использования. *Налоговые льготы, которые не использованы плательщиком, могут быть использованы им при наличии в совокупности следующих условий:*

- 1) плательщиком не заявлен письменный отказ от использования льгот;
- 2) налоговое обязательство возникло в период действия правовых оснований для использования налоговых льгот;
- 3) не истекло три года со дня возникновения налогового обязательства, при исполнении которого возникли правовые основания для использования налоговых льгот.

7. Порядок исчисления налогов, сборов (пошлин). Плательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, сбора (пошлины), в соответствии с законодательно определенной **методикой расчета**, подлежащую уплате (кроме случаев, когда обязанность по исчислению налога, сбора (пошлины) может быть возложена на налоговый или таможенный органы либо налогового агента).

8. Сроки уплаты налогов, сборов (пошлин) могут быть определены календарной датой, истечением периода времени, а также указанием на событие, которое должно наступить или произойти, или на действие, которое должно быть совершено. Если срок уплаты платежей, в том числе авансовыми плате-

жами, приходится на государственный праздник или праздничный день, установленный и объявленный Президентом Республики Беларусь нерабочим днем, либо на выходной день, этот срок переносится на первый рабочий день после выходного (нерабочего) или праздничного дня.

9. Порядок уплаты налогов, сборов (пошлин). Уплата налогов, сборов производится разовой уплатой всей причитающейся суммы налога, сбора в наличном или безналичном порядке в белорусских рублях (если иное не установлено законодательством). Порядок уплаты устанавливается применительно к каждому налогу, сбору (пошлине). В случаях, предусмотренных налоговым законодательством, *обязанность по исчислению суммы налога, сбора (пошлины) может быть возложена на налоговый или таможенный орган либо налогового агента.*

В качестве основных можно выделить следующие налоговые термины, относящиеся к процессу налогообложения.

Налоговое обязательство – обязанность плательщика (иного обязанного лица) при наличии обстоятельств, установленных налоговым законодательством, уплатить определённый налог, сбор (пошлину).

Налоговая декларация (расчёт) – письменное заявление плательщика (иного обязанного лица) на бланке установленной формы о полученных доходах и осуществлённых расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога, сбора (пошлины) и (или) других данных, необходимых для исчисления и уплаты налога, сбора (пошлины).

Налоговый учёт – это осуществляемый плательщиками учёт объектов налогообложения и определение налоговой базы по налогам, сборам (пошлинам) путём расчётных корректировок к данным бухгалтерского учёта.

Двойное налогообложение – это неоднократное обложение одного и того же объекта налогообложения налогами одного вида за один и тот же период.

Международное двойное (многократное) налогообложение – это обложение сопоставимыми налогами в двух (или более) государствах одного налогоплательщика в отношении одного объекта за один и тот же период времени.

Налоговая юрисдикция – территория, на которой действуют самостоятельные налоговые законы.

Преференции – преимущества, льготы, предоставляемые отдельным государствам, организациям для поддержки отдельных видов деятельности. В отношениях между государствами преференции предоставляются как на условиях взаимности, так и в одностороннем порядке.

Налоговая оговорка – условие во внешнеторговых контрактах, договорах об оказании услуг, кредитных соглашениях, устанавливающее, что каждая из договаривающихся сторон обязуется оплатить за свой счёт все налоги и сборы, полагающиеся по данной сделке на территории своей страны. Налоговая оговорка регулирует отношения между экспортёрами и импортёрами по поводу уплаты налогов.

Налоговым контролем признается система мер по контролю за исполнением налогового законодательства, осуществляемая должностными лицами налоговых органов в пределах их полномочий посредством учета плательщиков (иных обязанных лиц), проверок, мониторинга, опроса плательщиков и других лиц, проверки данных учета и отчетности, анализа информации об использовании электронных денег в качестве оплаты за товары (работы, услуги), имущественные права, осмотра движимого и недвижимого имущества, помещений и территорий, где могут находиться объекты, подлежащие налогообложению или используемые для извлечения дохода (прибыли), и в других формах, предусмотренных налоговым и иным законодательством.

Таможенные органы в пределах своей компетенции осуществляют контроль за соблюдением налогового законодательства в связи с ввозом (вывозом) товаров на территорию (с территории) Республики Беларусь в порядке, предусмотренном Законом Республики Беларусь «О таможенном регулировании в Республике Беларусь» и (или) таможенным законодательством Таможенного союза. При этом таможенные органы пользуются правами и несут обязанности, предусмотренные настоящим Кодексом для налоговых органов.

Проверку полноты уплаты в бюджет сбора за проезд автомобильных транспортных средств иностранных государств по автомобильным дорогам общего пользования Республики Беларусь осуществляет Транспортная инспекция Министерства транспорта и коммуникаций Республики Беларусь во взаимодействии с таможенными органами в рамках контроля за выполнением международных автомобильных перевозок по территории Республики Беларусь, в том числе на основе разрешений, выдаваемых в соответствии с международными договорами Республики Беларусь о международном автомобильном сообщении (автомобильный контроль).

В соответствии с настоящим Кодексом налоговые органы проводят следующие проверки:

- камеральные проверки (проводятся по месту нахождения налогового органа на основании изучения налоговых деклараций (расчетов), деклараций о доходах и имуществе и (или) иных документов, представленных плательщиком (иным обязанным лицом) или полученных налоговым органом в соответствии с законодательством, без выдачи предписания на ее проведение);
- выездные (комплексные, ликвидационные, тематические, встречные) проверки (проводятся, как правило, должностными лицами налогового органа по месту постановки на учет плательщика (иного обязанного лица)), в том числе дополнительные.

1.2.3 Ответственность плательщиков налогов, сборов (пошлин)

За совершение налоговых правонарушений (невыполнение или ненадлежащее выполнение возложенных на плательщика обязанностей) предусматриваются следующие *виды ответственности* юридических лиц (ЮЛ), их должностных лиц, индивидуальных предпринимателей (ИП) и иных физических лиц: *административная, уголовная и уплата пеней*. Уголовная ответственность в отношении должностных лиц наступает, если в результате налогового право-

нарушения нанесен ущерб организациям, гражданам или государству в размерах, превышающих 1000 базовых величин. Меры административной ответственности предусмотрены Кодексом Республики Беларусь об административных правонарушениях (далее – КоАП РБ). Различаются они в зависимости от вида нарушений и их повторяемости, типа плательщика, степени его вины, имущественного положения, обстоятельств, смягчающих и отягчающих ответственность. Административная ответственность наступает за совершение плательщиком, налоговым агентом, иным обязанным лицом одного из следующих налоговых правонарушений:

- 1) нарушение срока представления налоговой декларации (расчета);
- 2) неуплата или неполная уплата суммы налога, сбора (пошлины), таможенного платежа в установленный срок;
- 3) неуплата или неполная уплата суммы налога, сбора (пошлины), совершённая путём занижения, сокрытия налоговой базы;
- 4) невыполнение или выполнение не в полном объёме налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению суммы налога, сбора;
- 5) нарушение срока постановки на учёт в налоговом органе;
- 6) нарушение правил учёта объектов налогообложения и (или) доходов, расходов, других элементов налогового учета;
- 7) осуществление деятельности организацией или ИП без постановки на учет в налоговом органе;
- 8) другие налоговые нарушения согласно КоАП РБ.

Согласно КоАП РБ за допущенные административные правонарушения налагается административное взыскание в виде штрафа, величина которого может быть определена в базовых величинах и (или) в процентах. Например, неуплата или неполная уплата суммы налога, сбора (пошлины) плательщиком, налоговым агентом, иным обязанным лицом влекут наложение штрафа на ИП в размере 20% от неуплаченной суммы налога, сбора (пошлины), но не менее 2 базовых величин (БВ), а на ЮЛ – в размере 20% от неуплаченной суммы налога, сбора (пошлины), но не менее 10 БВ. Обстоятельствами, смягчающими административную ответственность, признаются: добровольное возмещение или устранение причиненного вреда либо исполнение возложенной на лицо обязанности; совершение административного правонарушения вследствие стечения тяжелых личных, семейных или иных обстоятельств. Протокол об административном правонарушении не составляется при наличии исключительных обстоятельств: признание вины, согласие на уплату штрафа и возмещение причиненного вреда. При этом в отношении физического лица применяется штраф в размере низшего предела, предусмотренного санкцией статьи КоАП. По налоговым нарушениям (за исключением выявленных в результате камеральных налоговых проверок) суммы штрафов исчисляются с суммы превышения доначисленных налогов, сборов (пошлин) по итогам календарного года (его части) над суммой налогов, сборов (пошлин), уменьшенных за тот же период. Административное взыскание не налагается за неуплату, неполную уплату суммы налога, сбора в установленный срок, если плательщик уплатил причитающуюся сумму

налогов, сборов (пошлин) до назначения проверки, в результате которой может быть обнаружена такая неуплата или неполная уплата. Штрафные санкции применяются к налогоплательщикам по каждому году отдельно. При этом может действовать обратная сила закона, если на момент выявления правонарушения акты законодательства смягчают или отменяют ответственность за нарушения порядка налогообложения.

Указом Президента № 510 от 16.10.2009 г. установлено освобождение субъектов от административной ответственности при совершении незначительных нарушений в случае их полного устранения. Так, не являются административными нарушениями неуплата или неполная уплата налогов (сборов, пошлин) в размере не более 1% от самостоятельно исчисленных плательщиком сумм налогов (сборов, пошлин) по итогам каждого года.

В случае исполнения налогового обязательства в более поздние сроки по сравнению с установленными налоговым законодательством плательщик обязан уплатить *пени*. Пени начисляются за каждый календарный день просрочки, включая день уплаты (взыскания), в течение всего срока неисполнения налогового обязательства начиная со дня, следующего за установленным налоговым законодательством днем уплаты налога, сбора (пошлины). Пени за каждый день просрочки определяются в процентах от неуплаченных сумм налога, сбора (пошлины) с учетом процентной ставки, равной 1/360 ставки рефинансирования Национального банка Республики Беларусь, действовавшей в соответствующие периоды неисполнения налогового обязательства. Наложение административных взысканий по результатам налоговых проверок не приостанавливает начисление пеней за просрочку платежа до внесения их в бюджет Республики Беларусь.

Уплата штрафа за административные правонарушения производится за счет средств, остающихся в распоряжении субъекта предпринимательской деятельности после уплаты налогов. При недостаточности денежных средств на счетах плательщика взыскание обращается на его другие активы или имущество в соответствии с действующим законодательством. Налоговые органы имеют право налагать арест на имущество плательщиков с целью обеспечения взыскания в судебном порядке примененных к ним штрафов. Достаточное основание для ареста имущества – наличие не исполненного в установленный срок налогового обязательства, неуплаченных штрафов и пеней.

1.3.4 Налоговое планирование

1.3.4.1 Понятие и принципы налогового планирования

Налоговое планирование представляет собой выбор предприятием наиболее удачного варианта осуществления деятельности и размещения активов, направленного на снижение удельного веса в цене продукции возникающих при этом налоговых обязательств. Иными словами, это реализация налогоплательщиком права использовать все возможные средства для уменьшения возложенного на него государством налогового бремени.

Налоговое планирование подразделяется на корпоративное и личное.

Цели налогового планирования:

- соблюдение налогового законодательства;
- сведение до минимума излишних налоговых выплат;
- максимальное увеличение прибыли;
- разработка структуры взаимовыгодных сделок;
- управление потоками денежных средств;
- эффективное сотрудничество с участниками налогового планирования;
- влияние на законодательные органы власти, налоговые и финансовые органы, суды.

Поскольку возможны различные модели поведения налогоплательщика, то следует разграничивать понятия «налоговое планирование» и «уклонение от уплаты налога», «обход налогов».

Уклонение от уплаты налогов - это несвоевременная уплата налогов, не предоставление документов, незаконное использование налоговых льгот и т.д.

Обход налогов - это ситуация, в которой лицо не является налогоплательщиком в силу различных причин.

Налоговая оптимизация - это достижение экономического эффекта в виде уменьшения налоговых платежей путем квалифицированной организации дел по исчислению и уплате налогов, которая исключает или снижает случаи необоснованной переплаты налогов. Действия по легальному уменьшению налоговых платежей иначе называют налоговым планированием, однако понятие налоговой оптимизации намного шире.

Существуют два вида налоговой оптимизации:

1. *Перспективная (долгосрочная)* налоговая оптимизация предполагает применение таких приемов и способов, которые уменьшают налоговое бремя налогоплательщика в процессе всей его деятельности.

2. *Текущая* налоговая оптимизация предполагает применение некоторой совокупности методов, позволяющих снижать налоговое бремя для налогоплательщика в каждом конкретном случае.

Принципы, на которых базируется налоговое планирование, представлены на **рисунке 4**.

ПРИНЦИПЫ НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ		
ПРИНЦИП ЗАКОННОСТИ	ПРИНЦИП ОПЕРАТИВНОСТИ	ПРИНЦИП ОПТИМАЛЬНОСТИ
1. ОПРЕДЕЛЕНИЕ ВЕЛИЧИНЫ НАЛОГОВЫХ ОТЧИСЛЕНИЙ В СООТВЕТСТВИИ С РЕАЛЬНЫМИ РЕЗУЛЬТАТАМИ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	1. ОПЕРАТИВНЫЙ УЧЕТ ИЗМЕНЕНИЙ В ДЕЙСТВУЮЩЕМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ	1. ПРИОРИТЕТ СТРАТЕГИЧЕСКИХ ЦЕЛЕЙ НАД ТАКТИЧЕСКИМИ РЕШЕНИЯМИ ПРИ ИСПОЛЬЗОВАНИИ МЕТОДОВ НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ
	2. УЧЕТ ОСНОВНЫХ НАПРАВЛЕНИЙ НАЛОГОВОЙ, БЮДЖЕТНОЙ, ИНВЕСТИЦИОННОЙ, ФИНАНСОВОЙ ПОЛИТИКИ ГОСУДАРСТВА	
2. РАЗРАБОТКА И ПРИМЕНЕНИЕ СХЕМ И СПОСОБОВ СНИЖЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ ТОЛЬКО НА СТРОГОМ СОБЛЮДЕНИИ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА	3. ПРОГНОЗИРОВАНИЕ ВВЕДЕНИЯ НОВЫХ УСЛОВИЙ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ	2. ОПРЕДЕЛЕНИЕ ЦЕЛЕСООБРАЗНОСТИ ВНЕДРЕНИЯ НОВЫХ СПОСОБОВ ПЛАНИРОВАНИЯ С ТОЧКИ ЗРЕНИЯ ИХ СТОИМОСТИ
	4. ОЦЕНКА НАЛОГОВЫХ РИСКОВ	
3. ОСУЩЕСТВЛЕНИЕ НАЛОГОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ И ПРЕДСТАВЛЕНИЕ НЕОБХОДИМОЙ ДЛЯ ИСЧИСЛЕНИЯ НАЛОГОВ ДОКУМЕНТАЦИИ В УСТАНОВЛЕНИЕ ЗАКОНОМ СТРОКИ	5. КОРРЕКТИРОВКА ДЕЙСТВУЮЩИХ ПЛАНОВ В СООТВЕТСТВИИ С ИЗМЕНЕНИЯМИ ПРИОРИТЕТОВ ПРЕДПРИЯТИЯ	3. ОЦЕНКА ВОЗМОЖНЫХ ПРАВОВЫХ ПОСЛЕДСТВИЙ ПРИ ИСПОЛЬЗОВАНИИ МЕТОДОВ НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ С УЧЕТОМ ПОЗИЦИИ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ

Рисунок 4 - Принципы налогового планирования

Основополагающий принцип налогового планирования - принцип законности, т.е. неукоснительное и строгое соблюдение требований действующего законодательства при определении налоговых обязательств предприятия, исчислении и уплате налогов. Налоговое планирование может использовать юридические пробелы в законодательстве, а также толкования норм налогового права в пользу налогоплательщика. Но данный метод носит нерегулярный и рискованный характер, поскольку прогнозировать направление судебной практики по тому или иному вопросу невозможно. Налоговое планирование исключает применение любых форм уклонения от налогов во избежание административной и уголовной ответственности.

Принцип оперативности означает, что разработанная предприятием налоговая политика должна оперативно корректироваться при изменении законодательства. Причем с учетом внутренних приоритетов, ценностей и возможностей предприятия корректироваться должны не только основные направления налоговой политики, но и виды хозяйственной деятельности фирмы. Насколько быстро предприятие сможет отреагировать на новые условия, адаптировать собственную политику к государственной, настолько ощутимее получится экономический эффект. Поэтому принцип оперативности тесно связан с прогнозированием будущих правовых и налоговых нововведений. Предприятию необходимо также учитывать налоговые риски, который могут быть связаны с изменениями в налоговой политике страны, установлением новых форм обложения, измене-

нием ставок, введением новых налогов и пошлин, отменой налоговых льгот и т. д. Налоговые риски можно разделить на непредсказуемые, которые зачастую связаны с политическими моментами, и предсказуемые, которые можно предусмотреть, зная тенденции в налоговой теории и политике. Принцип оперативности предполагает учитывать не только внешние изменения, но и иметь четкое представление о внутренних приоритетах, ценностях и возможностях предприятия.

Принцип оптимальности заключается в том, что применение механизмов, уменьшающих размер налоговых обязательств, не должно причинять ущерба стратегическим целям предприятия, интересам его собственников. Налоговое планирование - не самоцель, а лишь средство для решения поставленных задач. Поддержание оптимального соотношения, рационального равновесия между величиной налоговых платежей и величиной прибыли, остающейся в распоряжении предприятия для осуществления его финансовой и инвестиционной политики, расширения текущей деятельности - вот один из главных элементов налогового планирования.

1.3.4.2 Этапы налогового планирования

Процесс налогового планирования состоит из нескольких взаимосвязанных между собой этапов, которые не следует рассматривать как четкую и однозначную последовательность действий, обязательно гарантирующих снижение налоговых обязательств. Это связано с тем, что в налоговом планировании сочетаются элементы науки и искусства аналитика.

Процесс налогового планирования:

Первый этап - формулирование целей и задач нового бизнеса, определение сферы деятельности (появление идеи об организации бизнеса, формулирование цели и задач, а также решение вопроса о возможном использовании предоставляемых законодателем налоговых льгот).

Второй этап - решение вопроса о наиболее выгодном месте расположения предприятия и его подразделений (выбор наиболее выгодного в отношении налогов места расположения производств и конторских помещений предприятия, его филиалов, дочерних компаний и руководящих органов).

Третий этап - выбор организационно-правовой формы предпринимательской деятельности и определение ее соотношения с возникающим при этом налоговым режимом.

Следующие этапы относятся к текущему налоговому планированию, которое должно органично входить во всю систему управления хозяйствующего субъекта.

Четвертый этап - формирование так называемого «налогового поля», определение всех предоставленных налоговым законодательством льгот по каждому из налогов (составляется характеризующая налоговое поле налоговая таблица, в которой каждый налог описывается с помощью определенных показателей (параметров). Далее проводится анализ налоговых льгот. В заключение этапа составляется детальный план использования льгот по выбранным налогам).

Пятый этап - анализ всех возможных форм сделок и образование договорного поля (системы договорных отношений предприятия), составление журнала типовых хозяйственных операций образование (с учетом уже сформированного налогового поля), который служит основой ведения бухгалтерского и налогового учета.

Шестой этап - анализ различных хозяйственных ситуаций с учетом возможных налоговых рисков, решение вопроса о рациональном размещении активов и прибыли предприятия (начинается с анализа различных налоговых ситуаций, сопоставления полученных финансовых показателей с возможными потерями, обусловленными штрафными и иными санкциями, далее с учетом получения максимальных финансовых результатов осуществляется наиболее рациональное с налоговой точки зрения размещение активов и прибыли предприятия).

Седьмой этап - налоговый менеджмент (организация надежного налогового учета и контроль за правильностью расчетов налогов, включая использование технологии внутреннего контроля налоговых расчетов).

Необходимость корпоративного налогового планирования в решающей степени зависит от тяжести налогового бремени в стране. Если удельный вес налогов не превышает 15% общего чистого дохода предприятия, то потребность в налоговом планировании минимальна. В такой ситуации за состоянием налоговых платежей вполне может следить главный бухгалтер или его заместитель.

При уровне налогового бремени в пределах 20-35% в мелких и средних фирмах целесообразно иметь специалиста, а в крупных фирмах - группу специалистов, ориентированных исключительно на контроль за налоговыми обязательствами. Для новых проектов обязательно привлечение квалифицированных внешних консультантов по налоговому планированию.

Если налоги забирают 40-50% и более, то налоговое планирование принимает глобальный характер и становится важнейшим элементом всей управленческой работы. Надзор за налоговыми вопросами осуществляется на уровне высшего руководства. В средних и больших фирмах обязательно наличие группы или отдела налогового планирования.

Важный элемент, способствующий проведению налогового планирования на предприятии, - это организация бухгалтерского учета: выбранная форма, методология, содержание и способы ведения. Как уже отмечалось, текущее налоговое планирование в первую очередь предусматривает формирование налогового поля.

В соответствии со статусом предприятия на основании его устава и законодательных актов в области налогообложения определяется спектр основных налогов, которые надлежит уплачивать в бюджет и внебюджетные фонды. Составляется налоговая таблица, характеризующая налоговое поле предприятия, в которой каждый налог описывается с помощью следующих основных показателей:

- источника платежа (статья расходов);

- бухгалтерской проводки;
- налогооблагаемой базы;
- ставки налога;
- сроков уплаты;
- пропорций перечисления в бюджеты разных уровней;
- реквизитов организаций, в адрес которых делаются перечисления;
- льгот или особых условий исчисления налога.

После этого специалистами предприятия анализируются все представленные законодательством льготы по каждому из налогов на предмет их использования в предпринимательской деятельности. С учетом результатов этого анализа составляется детальный план использования льгот по выбранным налогам.

Затем, согласно уставу предприятия и на основе гражданского кодекса, формируется система договорных отношений предприятия. В рамках текущей предпринимательской деятельности осуществляется планирование возможных форм сделок: аренда, лизинг, подряд, купля-продажа, возмездное оказание услуг и т.п.

Для этого подбираются типичные хозяйственные операции, которые предстоит выполнять предприятию; разрабатываются различные ситуации с учетом налоговых, договорных и хозяйственных наработок; выбираются наилучшие варианты, которые оформляются в виде блоков бухгалтерских проводок. Из оптимальных блоков составляется журнал хозяйственных операций, который служит основой ведения бухгалтерского и налогового учета.

Далее выполняется такая цепочка действий:

- оценивается получение максимального финансового результата с учетом налоговых рисков (возможных штрафных санкций);
- осуществляется наиболее рациональное с налоговой точки зрения размещение активов и прибыли предприятия;
- определяются альтернативные способы учетной политики.

Принятая хозяйствующим субъектом учетная политика в целях налогообложения применяется последовательно из года в год. Учетные приемы, формирующие оценку активов, порядок признания выручки от реализации и списания затрат, начисление амортизации имеют прямую связь с налогообложением предприятия и его финансовым положением. Варьируя учетной методологией в дозволенных законом пределах, имеется возможность выбирать наиболее выгодный способ учета. Поэтому определение и грамотное применение элементов учетной и налоговой политики - одно из направлений эффективного налогового планирования.

Элементы налогового планирования:

□ стратегия оптимального управления предприятием и план ее реализации. Наиболее эффективным способом увеличения прибыли является не механическое сокращение налогов, а построение такой системы управления и принятия решений, при которой оптимальной является вся структура бизнеса. Такой под-

ход обеспечивает устойчивое сокращение налоговых потерь на долгосрочную перспективу;

□ учетная политика, т.е. выбранная предприятием совокупность способов ведения бухгалтерского и налогового учета. Учетная политика охватывает методы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, приемы организации документооборота, методы погашения стоимости активов, способы применения счетов бухучета и обработки данных;

□ должное состояние бухгалтерского учета и отчетности, позволяющее получать информацию и для налоговых целей. Для того чтобы предприятию было выгодно сделать информацию бухгалтерского учета прозрачной, т.е. понятной как в отношении принятия инвестиционных решений, так и при расчете налогов, необходимо создать соответствующие условия;

□ схемы налогового планирования, которые логично и естественно вписываются в бизнес клиента и служат обоснованием законного снижения налогов. Если схема будет выглядеть неубедительно, контролирующие всегда найдут доводы, чтобы оспорить всю схему либо доставить неприятности постоянными проверками;

□ налоговый календарь, необходимый для контроля за правильностью исчисления и соблюдения сроков уплаты налоговых платежей, а также представления отчетности;

□ четкое исчисление обязательств (налоговых и прочих), недопущение дебиторской задолженности по договорам за отгруженную продукцию на срок свыше 3-х месяцев.

На практике управление налогами включает три ступени:

- организацию надежного налогового учета;
- контроль за правильностью расчетов налогов;
- минимизацию налогов в рамках действующего законодательства.

Ошибки в налоговых расчетах, которые со стороны налоговых органов караются огромными финансовыми санкциями, происходят в основном из-за недостаточно грамотной работы специалистов бухгалтерских и экономических служб предприятия. По некоторым оценкам, 75% ошибок происходит вследствие низкой организации налогового учета и только оставшаяся часть - результат несовершенства российского законодательства.

Причинами налоговых ошибок, возникающих в практической деятельности предприятий, являются:

- отсутствие либо неправильное оформление (с позиций налогообложения) первичных документов;
- ошибки, обусловленные неверным толкованием действующего налогового законодательства;
- несвоевременное реагирование на изменения в налогообложении, особенно в местном;
- арифметические и счетные ошибки;
- несвоевременное представление отчетной налоговой документации;

- просрочка уплаты налогов.

Налоговое планирование в любом хозяйствующем субъекте базируется на трех основных подходах к минимизации налоговых платежей:

Использование льгот по уплате налогов. Снижение налогового бремени связано в первую очередь с полноценным использованием всей совокупности налоговых льгот, предоставляемых налоговым законодательством. Только по НДС перечень освобождаемых от налогообложения товаров (работ, услуг) насчитывает несколько десятков позиций.

Разработка учетной политики для целей налогообложения. Определение и грамотное применение элементов учетной политики для целей налогообложения - одно из направлений эффективного налогового планирования. Принятая хозяйствующим субъектом учетная политика применяется последовательно из года в год и существенно влияет на финансовые результаты работы предприятия.

Контроль за сроками уплаты налогов. Нарушение установленных предельных сроков влечет за собой штрафные санкции в виде пени. Поэтому в налоговом учете следует использовать налоговый календарь. Кроме того, необходимо учитывать и надежность банка.

Налоговое планирование важное значение имеет при составлении планов расходов и доходов предприятия, формировании бюджета. Особое место в менеджменте занимает бюджет по налоговым платежам в составе сметы расходов организации. Его значимость определяется следующими факторами:

- существенностью размера налоговых платежей в общей сумме расходов предприятия;
- обязательным характером налоговых платежей, выраженным в жестких, конкретных сроках уплаты, и начислением штрафных санкций за просрочку платежа.

Грамотное использование налогового бюджетирования в стратегии предприятия, в частности в составе финансового плана, позволит избежать дефицита средств на дату налоговых платежей и сократить расходы по выплате всякого рода пеней и штрафов за просрочку налоговых отчислений. Кроме того, финансовый бюджет позволит предприятию взглянуть на себя со стороны своих обязательств и источников их покрытия. Если предприятию недостает денежных средств и это зафиксировано в финансовом плане, то своевременный поиск источников позволит решить многие проблемы финансовой устойчивости предприятия. Поэтому планирование налогов и платежей должно быть тесно связано с составлением планов доходов и расходов предприятия. Это обусловлено тем, что величины и сроки уплаты многих налогов находятся в прямой зависимости от сумм доходов, их видов и сроков получения. Для планирования налога на добавленную стоимость налогов с оборота, на прибыль и доходы достоверная информация о величинах доходных статей бюджета предприятия является основной исходной базой. С другой стороны, нельзя планировать доходную часть бюджету предприятия, не учитывая различные условия налогообло-

жения по видам получаемых средств, например, ставок, предоставляемых льгот и т. д.

Поскольку источниками начисления налогов являются себестоимость продукции, ее цена и прибыль предприятия, постольку работы по составлению планов по налоговым платежам являются неотъемлемой частью процесса ценообразования на предприятии, планирования себестоимости, финансовых результатов и использования прибыли. Уровень цен отражает прямое воздействие на их величину налоговых обязательств хозяйствующего субъекта, так как некоторые налоги (косвенные - налог на добавленную стоимость, акциз и др.) включаются в цену продукции (работ, услуг). И обратная связь - установление конкретных цен на продукцию - зависит от условий налогообложения. При планировании цен следует учитывать все факторы, влияющие на величину налоговых обязательств предприятия.

Тема 2. Республиканские налоги, сборы (пошлины)

2.1 Налог на добавленную стоимость (НДС): сущность налога, основные элементы налогообложения

НДС – универсальный косвенный налог, представляющий собой изъятие в бюджет части прироста вновь созданной стоимости (добавленной стоимости), формируемой на всех стадиях производства и реализации. НДС включается в отпускную цену товаров, работ, услуг, и является наиболее значимым в структуре налоговых платежей. Его доля в налоговых доходах бюджета Беларуси за 2012 год составила 22,1%. НДС широко распространен в большинстве стран мира благодаря таким качествам, как: 1) высокая доходность и продуктивность (под обложение НДС попадает широкий круг товаров, работ, услуг и НДС менее других (прямых) налогов зависит от колебаний в экономике); 2) эффективность воздействия на интересы налогоплательщика (при рациональной организации НДС обеспечивает нейтральность налогообложения). К недостаткам НДС можно отнести регрессивность, сложность администрирования, значительные затраты по созданию методической базы.

Республика Беларусь ввела НДС в 1992 г. вместо налога с оборота и налога с продаж. До 2000 г. применялся метод прямого вычитания, требовавший определения величины добавленной стоимости (разности между выручкой и материальными затратами), с 2000 г. применяется *зачетный метод* исчисления НДС. *Зачетный метод основан на принципе зачета ранее уплаченных сумм НДС при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав.*

Правовую основу взимания НДС в Республике Беларусь составляют положения главы 12 НК РБ, актов Президента Республики Беларусь (в части налоговых льгот), Соглашения о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе. Согласно НК РБ *плательщиками НДС признаются:*

- 1) организации;
- 2) индивидуальные предприниматели, если их выручка от реализации за три предыдущих месяца превысила 40 000 евро по официальному курсу На-

цбанка Республики Беларусь на последнее число последнего месяца либо если они самостоятельно выделяют НДС в расчетных и первичных документах по реализации товаров, работ, услуг;

- 1) доверительные управляющие;
- 2) физические лица, на которых НК РБ и таможенным законодательством Таможенного союза и Республики Беларусь, международными договорами, актами Президента возложена обязанность по уплате НДС при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь.

Объектами налогообложения являются:

1) *обороты по реализации* товаров, работ, услуг, имущественных прав (далее – объектов) *на территории Республики Беларусь* (включая сдачу имущества в аренду (лизинг), безвозмездную передачу имущества (кроме передачи имущества в пределах одного собственника), реализацию товаров (работ, услуг) своим работникам и т. д.);

2) *ввоз товаров на территорию Республики Беларусь*.

Налоговые льготы по НДС установлены в виде пониженных ставок налога, освобождения от налога отдельных объектов налогообложения и в др. формах. В статье 96 НК РБ указаны *товары, освобождаемые от НДС при ввозе* на территорию Республики Беларусь (специально оборудованные транспортные средства для нужд скорой медицинской помощи, органов и подразделений по чрезвычайным ситуациям, аварийно-спасательных служб, органов внутренних дел, белорусские рубли, иностранная валюта, ценные бумаги, акцизные марки, марки таможенного контроля, марки пошлин и сборов, уплачиваемых в соответствии с законодательством, и др. товары).

Статьей 94 НК РБ определен перечень оборотов по реализации объектов, освобожденных от НДС. Например, *освобождены от НДС обороты по реализации на территории Республики Беларусь*:

1) лекарственных средств, медицинской техники, приборов, оборудования, изделий медицинского назначения, а также лекарственных средств, приборов, оборудования, изделий ветеринарного назначения, ветеринарных услуг, медицинских услуг *по перечням*, утверждаемым Президентом Республики Беларусь;

2) продуктов питания, произведенных столовыми учреждений образования, здравоохранения и социальной защиты;

3) оказываемых физическим лицам жилищно-коммунальных и эксплуатационных услуг *по перечню* таких услуг, утверждаемому Президентом Республики Беларусь;

4) изделий народных промыслов (ремесел) признанного художественного достоинства (*по перечню*, утверждаемому Президентом Республики Беларусь);

5) товаров (работ, услуг) (за исключением подакцизных товаров, посреднических услуг, передачи имущества в аренду (лизинг)), произведенных (выполненных, оказанных) плательщиками, у которых численность инвалидов составляет не менее 50% от среднесписочной численности промышленно-производственного персонала. Основанием для освобождения указанных плательщиков от НДС служит сертификат (копия сертификата) об отнесении това-

ров (работ, услуг) к товарам (работам, услугам) собственного производства. Освобождение от НДС распространяется на всех плательщиков, реализующих товары (работы, услуги), произведенные (выполненные, оказанные) плательщиками, указанными в данном пункте. *Основанием для применения освобождения от НДС покупателем служит указанная продавцом в первичных учетных документах, применяемых при отгрузке товаров, запись «Освобождение согласно п.п. 1.16 п. 1 ст. 94 Налогового кодекса Республики Беларусь»;*

- 6) платных услуг в сфере образования;
- 7) банковских операций (по перечню);
- 8) услуг по страхованию (сострахованию, перестрахованию);
- 9) других объектов согласно налоговому кодексу.

Плательщик, осуществляющий обороты по реализации объектов, освобождаемые от НДС, вправе отказаться от освобождения от налогообложения, подав соответствующее заявление в налоговый орган. Отказ возможен только в отношении всех осуществляемых плательщиком оборотов по реализации, освобожденных от НДС, на срок не менее 1 календарного года.

Налоговая база НДС определяется с учетом следующих особенностей.

1. При реализации объектов по свободным отпускным ценам налоговая база определяется *как их стоимость без включения НДС.*
2. При реализации приобретенных (ввезенных) товаров по регулируемым розничным ценам (с учетом НДС) налоговая база НДС определяется *как разница между ценой реализации (с НДС) и ценой приобретения* этих товаров (с НДС).
3. При реализации основных средств, нематериальных активов (в том числе по цене ниже остаточной стоимости) налоговая база определяется *исходя из цены реализации* таких объектов.
4. При осуществлении посреднической деятельности налоговая база НДС определяется *как сумма, полученная в виде вознаграждений* по договорам поручения, комиссии и иным аналогичным гражданско-правовым договорам.
5. При передаче лизингодателем предмета финансовой аренды (лизинга) лизингополучателю налоговая база определяется *как сумма лизинговых платежей*. Если по условиям договора финансовой аренды (лизинга) предмет финансовой аренды (лизинга) выкупается лизингополучателем, налоговая база увеличивается на сумму выкупной стоимости предмета финансовой аренды.
6. *Налоговая база при реализации объектов увеличивается* на суммы, фактически полученные: за реализованные товары (работы, услуги), имущественные права сверх цены их реализации; *в виде санкций за нарушение* покупателями (заказчиками) *условий договоров*; в виде дополнительной выгоды за реализованные комиссионером товары (работы, услуги), имущественные права на условиях, более выгодных, чем те, которые были указаны комитентом.
7. Налоговая база НДС, взимаемого таможенными органами при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь, определяется (за исключением товаров, ввозимых с территории государств – членов Таможенного союза) *как сумма их таможенной стоимости; подлежащих уплате сумм таможенных по-*

илин и сумм акцизов (по подакцизным товарам).

8. Налоговая база НДС, взимаемого налоговыми органами при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь с территории государств – членов Таможенного союза, определяется *как сумма стоимости их приобретения и подлежащих уплате сумм акцизов (по подакцизным товарам).*

Чтобы определить, за какой период необходимо исчислить НДС, следует установить *момент фактической реализации. Момент фактической реализации* товаров (работ, услуг), имущественных прав *определяется как* приходящийся на отчетный период *день отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав независимо от даты проведения расчетов по ним (кроме случаев, указанных в НК РБ).*

Ставки НДС:

1) 0% – применяется при реализации:

1.1) товаров за пределы Республики Беларусь – при условии документального подтверждения фактического вывоза товаров за пределы территории Республики Беларусь;

1.2) работ (услуг) по сопровождению, погрузке, перегрузке и иных подобных работ (услуг), непосредственно связанных с реализацией экспортируемых товаров;

1.3) экспортируемых транспортных услуг, включая транзитные перевозки;

1.4) экспортируемых работ по производству товаров из давальческого сырья (материалов);

1.5) работ (услуг) по ремонту, модернизации, переоборудованию воздушных судов и их двигателей, единиц железнодорожного подвижного состава, выполняемых для иностранных организаций или физических лиц;

1.6) товаров собственного производства владельцу магазина беспошлинной торговли для последующей реализации в магазинах беспошлинной торговли;

1.7) товаров в розничной торговле через магазины физическим лицам, не имеющим постоянного места жительства в государстве – члене Таможенного союза, в случае вывоза иностранными лицами товаров за пределы таможенной территории Таможенного союза в течение трех месяцев со дня приобретения товаров;

1.8) бункерного топлива для заправки воздушных судов иностранных авиакомпаний, выполняющих международные полеты и (или) международные воздушные перевозки;

1.9) услуг, оказываемых в аэропортах Республики Беларусь и воздушном пространстве Республики Беларусь, по обслуживанию воздушных судов, выполняющих международные полеты, международные воздушные перевозки (по перечню услуг, утверждаемому Советом Министров Республики Беларусь).

Нулевая ставка означает полное освобождение экспортеров от НДС. Основанием для применения ставки НДС в размере 0% является предоставление в налоговые органы (по месту постановки на учет) копий документов, указанных в статье 102 НК РБ. Так, подтверждением вывоза товаров за пределы Республики Беларусь с целью их постоянного размещения (кроме вывоза товаров в го-

сударства – члены Таможенного союза) является наличие у плательщика:

- контракта, заключенного плательщиком с иностранными организацией или физическим лицом, на основании которого реализуются товары;
- подтверждения о вывозе товаров за пределы территории Республики Беларусь, выдаваемого должностным лицом таможенного органа.

Документами, подтверждающими фактический вывоз товаров на территорию государств – членов Таможенного союза являются:

- договор (контракт), на основании которого осуществляется реализация товаров;
- транспортные (товаросопроводительные) документы, подтверждающие перемещение товаров с территории Республики Беларусь на территорию другого государства – члена Таможенного союза;
- заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов с отметкой налогового органа государства – члена Таможенного союза, на территорию которого ввезены товары, об уплате косвенных налогов (освобождении или ином порядке исполнения налоговых обязательств). Заявление о ввозе товаров представляется плательщиком в налоговый орган по месту постановки на учет одновременно с налоговой декларацией (расчетом) по НДС;

2) 10% – применяется при ввозе на территорию Республики Беларусь и (или) реализации продовольственных товаров и товаров для детей (по перечню, утвержденному Указом Президента Республики Беларусь №287 от 21.06 2007 с учетом изменений); при реализации производимой на территории Республики Беларусь продукции растениеводства (кроме цветоводства, выращивания декоративных растений), дикорастущих ягод, орехов и иных плодов, грибов, другой дикорастущей продукции, пчеловодства, животноводства (за исключением производства пушнины) и рыбоводства;

3) 16,67% ($20/120 \times 100$); 9,09% ($10/110 \times 100$) – применяются при реализации товаров по регулируемым розничным ценам, включающим НДС;

4) 20% – применяется в остальных случаях;

5) 25% – применяется при реализации услуг электросвязи.

Налогообложение по указанным ставкам производится при наличии раздельного учета оборотов по реализации таких объектов.

Рассмотрим порядок исчисления и уплаты налога. НДС исчисляется как произведение налоговой базы (НБ) и налоговой ставки ($C_{ндс}$) по истечении каждого отчетного периода по всем операциям по реализации объектов и по всем изменениям налоговой базы

$$НДС_{исчисл.} = НБ \times C_{ндс.}$$

Исчисленная сумма НДС предъявляется плательщиком при реализации объектов к оплате покупателю путем выделения соответствующей ставки и суммы НДС отдельной строкой в первичных учетных и расчетных документах.

Исчисление НДС из суммы выручки (В) от реализации товаров (работ, услуг), включающей НДС, производится по формуле

$$НДС_{исчисл.} = В \times C_{ндс} \div (100 + C_{ндс}).$$

Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет по товарам, ввозимым на территорию Республики Беларусь (НДС_{ввоз}), взимание налога по которым осуществляется таможенными органами, исчисляется по формуле

$$\text{НДС}_{\text{ввоз}} = (T_{\text{ст}} + T_{\text{пошл}} + A_{\text{к}}) \times C_{\text{ндс}},$$

где $T_{\text{ст}}$ – таможенная стоимость ввозимого товара; $T_{\text{пошл}}$ – сумма ввозной таможенной пошлины; $A_{\text{к}}$ – сумма акциза (для подакцизных товаров), исчисленная и подлежащая уплате в бюджет по ввозимым товарам.

Сумма налога, подлежащая уплате плательщиком в бюджет (НДС_{бюдж}), определяется как разница между общей суммой налога, исчисленной по итогам отчетного периода, и суммами налоговых вычетов (НДС_{выч}):

$$\text{НДС}_{\text{бюдж}} = \text{НДС}_{\text{исчисл}} - \text{НДС}_{\text{выч}}.$$

Налоговыми вычетами признаются суммы НДС:

1) предъявленные продавцами, состоящими на учете в налоговых органах Республики Беларусь и являющимися плательщиками НДС, к оплате плательщику при приобретении им на территории Республики Беларусь товаров (работ, услуг), имущественных прав.

2) уплаченные плательщиком при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь.

Суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные при ввозе приобретенных товаров (за исключением товаров согласно приложению к Указу Президента Республики Беларусь от 26.02.2015 № 99) на территорию Республики Беларусь с территории государств, не являющихся членами Евразийского экономического союза, с 3 марта 2015 г. по 31 декабря 2016 г. подлежат вычету в том отчетном периоде, в котором истекло 90 календарных дней с даты их выпуска в соответствии с заявленной таможенной процедурой (см. п.1 Указа Президента Республики Беларусь от 26.02.2015 № 99).

3) уплаченные в бюджет при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь у иностранных организаций, не состоящих на учете в налоговых органах Республики Беларусь.

Вычетам подлежат предъявленные плательщику суммы НДС при приобретении объектов вне зависимости от периода погашения задолженности за приобретаемые объекты, а также уплаченные плательщиком при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь *после их отражения в бухгалтерском учете и книге покупок* (если плательщик ведет книгу покупок).

В книге покупок регистрируются документы, подтверждающие приобретение товаров (работ, услуг) и оплату НДС по приобретенным ресурсам, товарам, работам, услугам. С 2010 года ведение книги покупок для получения налогового вычета не является обязательным (это право плательщика, закрепляемое в его учетной политике).

Пример. Фирма для производства продукции закупила материалы стоимостью 5 000 руб. (без НДС). НДС, предъявленный поставщиком материалов в сумме 1 000 руб., отражен в книге покупок. Отпускная стоимость произведенной и реализованной продукции (без НДС)

– 12 000. руб. Ставка НДС –20%. Значит, НДС, исчисленный и предъявленный покупателям продукции, составит 2 400 руб. (12 000 руб. x 20/100). Выручка от реализации продукции = 14 400 руб. (12 000+2 400). НДС, включаемый в налоговые вычеты, составит 1 000 руб. Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, составит 1 400 млн. руб. (2 400 – 1 000).

Налоговые вычеты производятся на основании электронных счетов-фактур (ЭСЧФ):

- полученных в установленном порядке от продавцов этих товаров (работ, услуг), имущественных прав, при условии подписания плательщиком в установленном порядке электронных счетов-фактур электронной цифровой подписью или на основании электронных счетов-фактур;

- созданных плательщиком в соответствии с законодательством.

Вычеты сумм НДС при реализации товаров за пределы Республики Беларусь осуществляются только при наличии документального подтверждения вывоза этих товаров за пределы Республики Беларусь. Срок представления подтверждающих документов – не позднее 180 дней с даты отгрузки (передачи) товара, даты оформления таможенной декларации.

Вычет сумм НДС производится в полном объеме независимо от сумм НДС, исчисленных по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, если налоговые вычеты приходятся на обороты по реализации объектов, облагаемых по ставкам 0%, 10%, 9,09%, а также в случаях, указанных в пункте 23 ст. 107 НК РБ. В иных случаях вычет сумм НДС производится нарастающим итогом в пределах сумм НДС, исчисленных по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Если сумма налоговых вычетов согласно налоговой декларации по НДС превышает общую сумму НДС, исчисленную по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, то плательщик не уплачивает НДС, а разница между суммой налоговых вычетов и общей суммой НДС, исчисленной по реализации, подлежит вычету в первоочередном порядке из общей суммы НДС в следующем налоговом (отчетном) периоде, или возврату плательщику. Если разница между суммой налоговых вычетов и общей суммой НДС, исчисленной по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, составляет более 3000 базовых величин, установленных на день представления плательщиком заявления на возврат НДС, налоговый орган вправе по собственной инициативе или инициативе плательщика провести внеплановую проверку обоснованности возврата (зачета) этих сумм.

Если плательщик реализует товары (работы, услуги), налоговые вычеты по которым производятся в различном порядке, то плательщик должен распределить общую сумму налоговых вычетов по НДС между этими оборотами, применив *метод удельного веса* либо *метод раздельного учета* (основан на информации бухгалтерского и налогового учета о суммах НДС, предъявленных (уплаченных) при приобретении, ввозе товаров (работ, услуг), имущественных прав). Применяемый метод распределения налоговых вычетов утверждается приказом об учетной политике. При применении первого метода вначале рассчитывается удельный вес каждого вида оборота по реализации в общей сумме оборота по реализации отчетного периода. Суммой оборота признается сумма

налоговой базы и НДС. Затем определяется сумма налоговых вычетов, приходящаяся на определенный оборот по реализации.

Суммы НДС, уплаченные (предъявленные) при приобретении товаров, работ, услуг, имущественных прав, *вычитаются плательщиками в очередности, установленной пунктом 25 статьи 107 гл. 12 НК РБ.*

Не подлежат вычету суммы НДС, относимые на затраты плательщика по производству и реализации объектов, освобождаемых от НДС, а также суммы налога, относимые на увеличение стоимости приобретенных объектов.

Пример. Организация в январе текущего года приобрела материалы и комплектующие на сумму 42 000 руб., в том числе НДС – 7 000 руб.

За отчетный период организация имела следующие показатели:

- 1) сумма оборота по реализации, облагаемого по ставке 20%, 240 000 руб.;*
- 2) сумма оборота по реализации, облагаемого по ставке 0%, 60 000 руб.;*
- 3) сумма оборота по реализации, освобожденного от НДС, 40 000 руб.*

Необходимо определить сумму налоговых вычетов, приходящихся на различные обороты.

Решение:

1) общая сумма оборотов по реализации = 240 000 + 60 000 + 40 000 = 340 000 руб.;

2) определим удельный вес каждого вида оборотов по реализации:

2.1 удельный вес оборотов, освобожденных от налога, составит:

$$(40\,000 : 340\,000) \times 100\% = 11,7647\%;$$

2.2 удельный вес оборотов по реализации, облагаемых по нулевой ставке, составит:

$$(60\,000 : 340\,000) \times 100\% = 17,65\%;$$

3) налоговые вычеты, приходящиеся на обороты по реализации, освобожденные от НДС = 7 000 × 11,7647 : 100 = 823,53 руб. (эта сумма НДС не подлежит вычету, а относится на себестоимость реализованной продукции):

4) налоговые вычеты, приходящиеся на обороты по реализации, облагаемые НДС по нулевой ставке = 7 000 × 17,65 : 100 = 1 235,5 руб. (эта сумма НДС подлежит вычету в полном объеме, независимо от суммы НДС, исчисленной по реализации):

5) налоговые вычеты, приходящиеся на обороты по реализации, облагаемые НДС по ставке 20% = 7 000 – 823,53 – 1 235,50 = 4 940,97 руб. (эта сумма НДС подлежит вычету в первую очередь в пределах суммы НДС, исчисленной по реализации).

Налоговым периодом по НДС признается календарный год, отчетным периодом – календарный месяц или календарный квартал (по выбору плательщика).

Налоговая декларация (расчет) по НДС (далее – декларация по НДС) составляется нарастающим итогом с начала года и представляется в налоговый орган по месту регистрации плательщика не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом. Заполнение декларации по НДС осуществляется на основании Инструкции, утвержденной постановлением МНС. В декларацию включаются операции по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, по которым наступил момент фактической реализации в отчетном периоде. В декларации по НДС производится расчет суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет за отчетный период, исходя из суммы налога, исчисленной по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, и суммы налоговых вычетов. Источниками информации для заполнения налоговой декларации по НДС являются:

- данные бухгалтерского учета о приобретении (ввозе) и реализации това-*

ров (работ, услуг), имущественных прав;

- данные первичных учетных и расчетных документов, содержащие реквизиты по НДС;

- данные книги покупок (если плательщик ведет книгу покупок).

Декларация по НДС состоит из двух частей: «Расчет суммы НДС при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав» и «Расчет суммы НДС, взимаемого налоговыми органами при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь». В декларации по НДС указываются реквизиты плательщика и налогового органа, в который представляется декларация, а также период, за который она представляется.

Уплата НДС по реализации объектов производится нарастающим итогом с начала года не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Уплата НДС по товарам, ввозимым в Республику Беларусь с территории государств – членов Таможенного союза, производится импортером не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия на учет ввезенных товаров. *Уплата НДС по товарам, ввозимым в Республику Беларусь с территории третьих стран*, производится импортером в белорусских рублях до выдачи таможенным органом свидетельства о помещении товаров под соответствующие таможенные процедуры.

2.2 Акцизы: сущность налога, основные элементы налогообложения

Акцизы – вид косвенного налога, который включается в цены подакцизных товаров и является одноступенчатый налогом, то есть взимается только один раз – при ввозе подакцизных товаров налог уплачивает импортер товара, а при реализации произведенных подакцизных товаров акцизы уплачивает производитель товара. Акцизы выполняют двойную роль. Во-первых, это один из важных источников дохода бюджета. Его доля в налоговых доходах консолидированного бюджета страны за 2012 год составила 10,7%. Акциз является республиканским налогом, формирующим доходы республиканского бюджета. Во-вторых, акцизы – это средство регулирования спроса и предложения, а также ограничения потребления. Для снижения налоговой нагрузки на малообеспеченные слои населения в число подакцизных товаров обычно включают предметы роскоши (мотоциклы, автомобили и т. п.). Посредством акцизов ограничивается потребление социально вредных товаров (алкогольных и табачных изделий).

Порядок исчисления и уплаты акцизов регулируется гл. 13 Особенной части НК РБ, законами о таможенном регулировании в Республике Беларусь, таможенным законодательством Таможенного союза, международными договорами, регулирующими взимание косвенных налогов в Таможенном союзе, и (или) актами Президента Республики Беларусь.

Плательщиками акцизов признаются организации; индивидуальные предприниматели; физические лица, на которых в соответствии с НК РБ и таможенным законодательством возложена обязанность по уплате акцизов при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь.

Плательщиками, производящими подакцизные товары, признаются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие производство подакцизных товаров из любого вида сырья (давальческого или собственного) и (или) с использованием подакцизных товаров. К производству подакцизных товаров относятся также розлив подакцизной алкогольной продукции и пива, контрактное производство табачных изделий.

Плательщиками признаются также организации и индивидуальные предприниматели при реализации (передаче) газа углеводородного сжиженного и газа природного топливного компримированного для заправки транспортных средств через автозаправочные станции, а также с использованием топливно-раздаточного оборудования.

Акцизами облагаются следующие подакцизные товары:

- 1) спирт;
- 2) алкогольная продукция;
- 3) непивная спиртосодержащая продукция в виде растворов, эмульсий, суспензий, произведенных с использованием этилового спирта из всех видов сырья, иных спиртосодержащих продуктов;
- 4) пиво, пивной коктейль;
- 5) слабоалкогольные напитки с объемной долей этилового спирта более 1,2 процента и менее 7 процентов (слабоалкогольные натуральные напитки, иные слабоалкогольные напитки), вина с объемной долей этилового спирта от 1,2 процента до 7 процентов;
- 6) табачные изделия;
- 7) автомобильные бензины; дизельное и биодизельное топливо; судовое топливо; газ углеводородный сжиженный и газ природный топливный компримированный, используемые в качестве автомобильного топлива;
- 8) масло для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей;
- 9) сидры;
- 10) пищевая спиртосодержащая продукция в виде растворов, эмульсий, суспензий, произведенных с использованием этилового спирта

Не признаются подакцизными товарами:

- 1) спиртосодержащие растворы с денатурирующими добавками, компонентами, изменяющими органолептические свойства этилового спирта, разрешенными к применению в Республике Беларусь;
- 2) спиртосодержащие лекарственные средства, разрешенные к промышленному производству, реализации и медицинскому применению на территории Республики Беларусь в порядке, установленном законодательством;
- 3) спиртосодержащие лекарственные средства, изготавливаемые в аптеках по индивидуальным назначениям (рецептам) врача или требованиям (заявкам) организации здравоохранения;
- 4) спиртосодержащие средства и препараты ветеринарного назначения, допущенные к производству и (или) применению на территории Республики Беларусь в порядке, установленном законодательством;

- 5) спиртосодержащие парфюмерно-косметические средства;
- 6) побочные продукты и спиртосодержащие отходы, образующиеся в соответствии с технологическим процессом при производстве на территории Республики Беларусь этилового спирта, алкогольной продукции;
- 7) коньячный и плодовый спирт, виноматериалы.
- 8) дезинфицирующие средства;
- 9) товары бытовой химии;
- 10) табак, используемый в качестве сырья для производства табачных изделий.

Объектами налогообложения акцизами являются:

- 1) подакцизные товары, производимые плательщиками и реализуемые (передаваемые, в том числе безвозмездно, своим сотрудникам, для собственных нужд, в качестве залога) ими на территории Республики Беларусь;
- 2) ввозимые на территорию Республики Беларусь подакцизные товары (за исключением перечисленных в статье 116 НК) и (или) возникновение иных обстоятельств, с наличием которых акты налогового и таможенного законодательства связывают возникновение обязанности по уплате акцизов.
- 3) подакцизные товары, ввезенные на территорию Республики Беларусь, при реализации (передаче).

Подакцизные товары, ввезенные на территорию Республики Беларусь, в отношении которых установлены твердые (специфические) ставки акцизов, не признаются объектом налогообложения акцизами при реализации (передаче) в случаях, если при ввозе на территорию Республики Беларусь этих подакцизных товаров произведена уплата акцизов либо применено освобождение от акцизов в соответствии с законодательством.

В Республике Беларусь *действуют единые ставки акцизов* как для подакцизных товаров, произведенных на территории Республики Беларусь, так и для подакцизных товаров, ввозимых и (или) реализуемых на ее территории.

Ставки акцизов могут устанавливаться *двух видов*:

- 1) в абсолютной сумме на физическую единицу измерения подакцизных товаров (*твердые (специфические) ставки*);
- 2) в процентах от стоимости подакцизных товаров или таможенной стоимости подакцизных товаров, увеличенной на подлежащие уплате суммы таможенных пошлин (*процентные (адвалорные) ставки*).

Плательщики обязаны обеспечить отдельный учет реализации подакцизных товаров, облагаемых акцизами по различным ставкам, а также подакцизных товаров, освобожденных от обложения акцизами. Ставки акцизов на все подакцизные товары установлены согласно приложению 1 к НК РБ в твердой сумме.

В НК РБ существуют особенности определения налоговой базы по акцизам в зависимости от установленных в отношении подакцизных товаров ставок акцизов. Так, налоговая база определяется:

- 1) при реализации (передаче) произведенных (в том числе из давальческого сырья) плательщиком подакцизных товаров:

- как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении – по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые (специфические) ставки акцизов;

- как стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров, определяемая исходя из отпускных цен без учета акцизов, – по подакцизным товарам, в отношении которых установлены процентные (адвалорные) ставки акцизов.

Следует отметить, что налоговая база определяется отдельно по каждому виду реализованных (переданных) подакцизных товаров;

2) при ввозе подакцизных товаров на территорию Республики Беларусь, взимание акцизов по которым осуществляется таможенными органами:

- как объем подакцизных товаров в натуральном выражении – по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые (специфические) ставки акцизов;

- как таможенная стоимость подакцизных товаров, увеличенная на подлежащие уплате суммы таможенных пошлин, – по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные ставки акцизов;

3) при реализации (передаче) ввезенных на территорию Республики Беларусь подакцизных товаров:

- как объем подакцизных товаров в натуральном выражении – по подакцизным товарам, ввезенным на территорию Республики Беларусь без уплаты акцизов, в отношении которых установлены твердые (специфические) ставки акцизов;

- как стоимость подакцизных товаров, исчисленная исходя из применяемых цен без учета акцизов, – по подакцизным товарам, в отношении которых установлены процентные (адвалорные) ставки акцизов.

Момент фактической реализации (передачи) подакцизных товаров определяется как приходящийся на налоговый период день отгрузки (передачи) подакцизных товаров.

Налоговые льготы в виде освобождения от акцизов применяются (ст. 114 НК РБ):

1) при реализации подакцизных товаров в магазинах беспошлинной торговли в зоне таможенного контроля, а также магазинах беспошлинной торговли для дипломатических представительств и консульских учреждений иностранных государств, представительств и органов международных организаций и межгосударственных образований;

2) при реализации (отпуске) спирта для производства лекарственных средств белорусским организациям, которым разрешено их производство;

3) конфискованные и (или) бесхозные подакцизные товары, подакцизные товары, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную собственность, промышленной переработке под контролем уполномоченных органов либо уничтожению, при их реализации (передаче);

3) при реализации (передаче) подакцизных товаров, помещенных под таможенную процедуру *экспорта, реэкспорта*, а также вывезенных (без обязательств об обратном ввозе на территорию Республики Беларусь) в государства – члены Таможенного союза *при условии подтверждения фактического вывоза подакцизных товаров за пределы территории Республики Беларусь*.

Обороты по реализации подакцизных товаров, вывезенных за пределы Республики Беларусь, в том числе в государства – члены Таможенного союза, *освобождаются от акцизов при наличии у плательщика документов, указанных в ст.114 гл. 12 НК РБ (см. также предыдущий вопрос «НДС»)*. В случае отсутствия документов в течение 180 дней с даты отгрузки подакцизных товаров возникает обязанность по исчислению и уплате акцизов.

При исчислении акцизов (кроме взимаемых при ввозе подакцизных товаров) *в облагаемый оборот* включаются фактически отгруженные (переданные, использованные на собственные нужды) в отчетном периоде подакцизные товары. Плательщик обязан предъявить к оплате покупателю подакцизных товаров (собственнику давальческого сырья) соответствующую сумму акцизов путем указания ее отдельной строкой в первичных учетных и (или) расчетных документах. При реализации (передаче) подакцизных товаров, которые освобождены от налогообложения акцизами, первичные учетные и (или) расчетные документы выписываются без выделения сумм акцизов, и в них делается запись или проставляется штамп *«Без акцизов»*.

Сумма акцизов по подакцизным товарам исчисляется как произведение налоговой базы и ставки акцизов. При исчислении акцизов по твердым ставкам сумма акциза определяется по формуле

$$A_k = V_{Ak} \times C_{Ak. \text{тверд}},$$

где V_{Ak} – объем подакцизных товаров в натуральном выражении; $C_{Ak. \text{тверд}}$ – твердая ставка акциза.

- по алкогольным напиткам с объемной долей этилового спирта

$$A_k = K_{\text{бут}} \times E_{\text{бут}} \times D_{\text{сп}} \times C_{Ak. \text{тверд}},$$

где $K_{\text{бут}}$ – количество бутылок, шт.; $E_{\text{бут}}$ – емкость бутылки, л; $D_{\text{сп}}$ – объемная доля этилового спирта, %; $C_{Ak. \text{тверд}}$ – ставка акциза, руб./л;

Пример. В январе организация реализовала 150 бутылок водки емкостью 0,5 литра (объемная доля этилового спирта 40%). Ставка акциза на алкогольную продукцию с объемной долей этилового спирта 7% и более установлена в размере 13,45 руб. за 1 литр безводного (стопроцентного) этилового спирта, содержащегося в готовой продукции. Таким образом, сумма акциза по реализованной водке составит: $A_k = 150 \times 0,5 \times 0,4 \times 13,45 = 403,5$ руб.

Сумма акциза, включаемая в цены подакцизных товаров (за исключением товаров, ввозимых на территорию Республики Беларусь), на которые установлены адвалорные ставки акцизов, определяется как произведение налоговой базы (стоимости товара без учета акцизов) и ставки налога (C_m):

$$A_k = \frac{НБ \times C_m}{100 - C_m}.$$

Общая сумма акцизов, устанавливаемая по итогам налогового периода по всем операциям по реализации подакцизных товаров, определяется путем сложения сумм, исчисленных для каждого вида подакцизного товара.

Сумма акцизов, подлежащая уплате плательщиком в бюджет, определяется как разница между общей суммой акцизов, исчисленной по итогам налогового периода, и суммой налоговых вычетов, приходящихся на этот налоговый период:

$$Ак_{бюдж} = Ак_{исчисл} - Ак_{вычет}.$$

Отрицательная разница между суммами акцизов, уплаченными при приобретении (ввозе на территорию Республики Беларусь) подакцизных товаров, использованных для производства других подакцизных товаров, и суммами акцизов по реализованным произведенным подакцизным товарам *включается во внереализационные расходы*.

Налоговыми вычетами признаются суммы акцизов:

1) *предъявленные (уплаченные)* на территории Республики Беларусь *при приобретении (получении) подакцизных товаров* (ввозе на территорию Республики Беларусь подакцизных товаров), *использованных для производства других подакцизных товаров*;

2) *уплаченные плательщиком, производящим подакцизные товары из давальческого сырья, при приобретении подакцизных товаров, использованных им в производстве подакцизных товаров из давальческого сырья*.

Пример. *Организация в феврале приобрела 100 кг бензина А-95. Предъявленная продавцом сумма акциза составила 306,17 млн. руб. Из приобретенного бензина организация произвела и реализовала 100 кг бензина А-92. Ставка акциза на бензин автомобильный класса 5 установлена в размере 306,17 рублей за 1 тонну. Значит, сумма акциза, исчисленная и предъявленная покупателю продукции, составит 30,617 руб. Акцизы, включаемые в налоговые вычеты за налоговый период, составят 30,617 руб. Сумма акциза, подлежащая уплате в бюджет, составит 0 руб. (30,617 – 30,617).*

Сумма акцизов по товарам, ввозимым на территорию Республики Беларусь (кроме ввозимых из государств – членов Таможенного союза), на которые установлены адвалорные ставки акцизов, *рассчитывается как произведение таможенной стоимости, увеличенной на сумму таможенной пошлины, и адвалорной ставки акциза*.

Сумма акцизов по подакцизным товарам, ввозимым в Республику Беларусь из государств – членов Таможенного союза, на которые установлены адвалорные ставки акцизов, определяется умножением контрактной стоимости ввозимых товаров на ставку акциза.

Сумма акцизов, уплаченная при приобретении подакцизных товаров, используемых на территории Республики Беларусь при производстве и реализации неподакцизной продукции (работ, услуг), включается в затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), учитываемые при налогообложении.

Алкогольные напитки и табачные изделия, предназначенные для реализации, подлежат маркировке акцизными марками. Стоимость приобретённых акцизных марок включается в расходы по реализации подакцизных товаров.

Порядок маркировки таких товаров устанавливается Советом Министров Республики Беларусь.

Налоговым периодом акцизов признается *календарный месяц*. Плательщики ежемесячно представляют в налоговые органы налоговую декларацию (расчет) не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. *Декларация по акцизам* заполняется за календарный месяц без нарастающего итога. Обороты по реализации подакцизных товаров отражаются в налоговой декларации за тот месяц, в котором наступил момент их фактической реализации, а в отношении экспортированных подакцизных товаров также учитывается наличие подтверждения их фактического вывоза. Форма налоговой декларации установлена постановлением МНС Республики Беларусь № 82 от 15.11.2010. Налоговая декларация по акцизам состоит из двух частей: «Расчет акцизов, взимаемых налоговыми органами при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь» и «Расчет акцизов по реализованным подакцизным товарам». В декларации по акцизам указываются реквизиты налогоплательщика и налогового органа, в который представляется декларация, а также период, за который она представляется.

Уплата акцизов по реализованным товарам производится не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Сроки уплаты акцизов по товарам, ввозимым в Республику Беларусь, такие, как и по НДС (см. предыдущий вопрос).

2.3 Налог на прибыль

2.3.1 *Сущность налога на прибыль, его плательщики, объекты налогообложения*

Налог на прибыль – важнейший элемент налоговой системы Республики Беларусь, инструмент перераспределения национального дохода. Это прямой налог, сумма которого зависит от конечного финансового результата деятельности организаций. Налог на прибыль должен обеспечивать стабильность инвестиционных процессов в сфере производства продукции, работ, услуг, а также законное наращивание капитала. Это республиканский налог, относящийся к категории регулирующих налогов, зачисляемых и в республиканский и в местные бюджеты (для их сбалансированности) в соответствии с ежегодно утверждаемыми нормативами. Платежи налога на прибыль за 2012 г. обеспечили 19,3% налоговых доходов консолидированного бюджета страны.

Взимание налога на прибыль осуществляется в соответствии с положениями главы 14 Особенной части НК РБ, актами Президента Республики Беларусь.

Плательщиками налога на прибыль являются *организации*, зарегистрированные в Республике Беларусь. Иностранные организации, осуществляющие деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство, являются плательщиками налога на прибыль в части прибыли, полученной через постоянное представительство на территории Республики Беларусь.

Объектами налогообложения налогом на прибыль являются *валовая прибыль*, а также *дивиденды и приравненные к ним доходы, начисленные белорусскими организациями*.

Не являются объектом налогообложения дивиденды, начисленные общественным объединениям «Белорусское общество инвалидов», «Белорусское общество глухих» и «Белорусское товарищество инвалидов по зрению» унитарными предприятиями, собственниками имущества которых являются эти объединения; венчурным организациям, Белорусскому инновационному фонду инновационными организациями.

Валовой прибылью ($P_{вал}$) признается:

- для белорусских организаций – сумма прибыли от реализации (P_p) товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационных доходов ($D_{вн}$), уменьшенных на сумму внереализационных расходов ($P_{вн}$)

$$P_{вал.} = P_p + D_{вн} - P_{вн} ;$$

- для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство, – сумма прибыли иностранной организации, полученная через постоянное представительство на территории Республики Беларусь от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационных доходов, уменьшенных на сумму внереализационных расходов.

Валовая прибыль белорусской организации исчисляется с учетом прибыли (убытка) от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационных доходов, уменьшенных на сумму внереализационных расходов *от деятельности за пределами Беларуси*, по которой она зарегистрирована в качестве плательщика налогов иностранного государства.

Плательщики, применяющие *особые режимы налогообложения*, при определении валовой прибыли не учитывают доходы и расходы, относящиеся к таким режимам.

Прибыль (убыток) от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав (за исключением основных средств, нематериальных активов) *определяется как положительная (отрицательная) разница между выручкой от их реализации (V), уменьшенной на суммы налогов, уплачиваемых из выручки, и затратами по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемыми при налогообложении ($\Sigma Z_{н/о}$).*

$$P_p = V - НДС - A_k - \Sigma Z_{н/о}.$$

Выручка от реализации товаров определяется исходя из цены сделки с учетом положений статьи 30-1 НК РБ.

При определении прибыли от реализации товаров (работ, услуг) принимаются затраты, приходящиеся на фактически реализованные товары (работы, услуги), рассчитанные по данным бухгалтерского учета.

Прибыль (убыток) от реализации основных средств, нематериальных активов определяется как положительная (отрицательная) разница между выручкой от их реализации, уменьшенной на суммы налогов, уплачиваемые из выручки, и остаточной стоимостью (ОС) основных средств, нематериальных активов, а также затратами по реализации основных средств, нематериальных активов ($\Sigma Z_{p.n/o}$):

$$P_p = B - НДС - ОС - \Sigma Z_{p.n/o}.$$

Выручка от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав отражается на дату признания ее в бухгалтерском учете независимо от даты проведения расчетов по ним с соблюдением принципа начисления в порядке, установленном законодательством и закрепленном в учетной политике организации. Дата отражения выручки от реализации товаров не может быть позже даты их отпуска покупателю либо даты передачи субъекту, осуществляющему перевозку (экспедирование) товаров.

Банки отражают доходы от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав в том налоговом периоде, в котором они имели место (согласно принципу начисления).

При налогообложении прибыли не учитываются выручка и затраты, связанные с безвозмездной передачей товаров (работ, услуг), имущественных прав в пределах одного собственника.

2.3.2 Затраты, учитываемые и не учитываемые при налогообложении прибыли

Затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемые при налогообложении (далее – затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг)), *представляют собой* стоимостную оценку использованных в процессе производства и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, нематериальных активов, трудовых ресурсов и иных расходов на их производство и реализацию, отражаемых в бухгалтерском учете.

В затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), учитываемые при налогообложении, включаются также налоги, сборы, отчисления: земельный налог, экологический налог, налог за добычу (изъятие) природных ресурсов (в пределах установленных лимитов), страховые взносы в ФСЗН и «Белгосстрах», государственная пошлина, налог на недвижимость за здания, сооружения и машино-места, гербовый сбор, оффшорный сбор, сбор с заготовителей, таможенные пошлины, таможенные сборы.

Затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг) *определяются на основании документов бухгалтерского учета* и отражаются в том отчетном периоде, к которому они относятся (принцип начисления), независимо от времени (срока) оплаты (предварительная или последующая).

В целях стимулирования инвестиционной активности субъектов хозяйст-

ования с 2012 года предусмотрено применение *амортизационной премии*. Это означает, что плательщик *имеет право включить в состав затрат* по производству и реализации товаров (работ, услуг) *часть первоначальной стоимости основных средств и нематериальных активов*, сформированной в бухгалтерском учете (за исключением принятия основных средств и нематериальных активов в качестве предмета аренды (лизинга), вклада в уставный фонд, безвозмездного получения) в месяце, с которого начинают исчисляться амортизационные отчисления в бухгалтерском учете, *в пределах*:

- по капитальным строениям (зданиям, сооружениям) – *не более 10%* первоначальной стоимости;

- по машинам и оборудованию, транспортным средствам (за исключением легковых автомобилей, кроме эксплуатируемых в качестве служебных, относимых к специальным, а также используемых для услуг такси), нематериальным активам (за исключением средств индивидуализации участников гражданского оборота, товаров, работ или услуг) – *не более 20 %* первоначальной стоимости.

При расчете амортизационных отчислений в целях налогообложения принимается стоимость основных средств и (или) нематериальных активов, уменьшенная на сумму амортизационной премии. Таким образом, *амортизационная премия позволяет* уменьшить сумму налога на прибыль в год принятия на учет основных средств и нематериальных активов.

Статьей 131 НК РФ определен *перечень затрат, не учитываемых при налогообложении*. К ним относятся следующие затраты:

1) на выполнение организацией или оплату работ (услуг), не связанных с производством и реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав;

2) на выполнение работ по строительству, оборудованию, содержанию (включая все виды ремонта) находящихся на балансе организации *объектов, не участвующих в предпринимательской деятельности*;

3) выплаты физическим лицам, работающим в организациях по трудовым договорам, в денежной и натуральной формах, носящие характер социальных льгот, дополнительно предоставляемых по решению нанимателя и (или) трудового коллектива (вознаграждения по итогам работы за год; оплата дополнительных отпусков за ненормированный рабочий день, за продолжительный стаж работы в организации; материальная помощь; единовременные пособия лицам, уходящим на пенсию и др. выплаты);

4) на командировки, произведенные сверх установленных норм;

5) на оплату стоимости топливно-энергетических ресурсов, израсходованных сверх установленных норм;

6) налог за добычу (изъятие) природных ресурсов сверх установленных лимитов либо без установленных лимитов (если они предусмотрены);

7) потери, убытки от недостачи имущества и (или) его порчи, произошедшие сверх утвержденных норм естественной убыли, если судом отказано во взыскании данных сумм по причине ненадлежащего учета и хранения материальных ценностей, пропуска срока исковой давности, другим зависящим от организации причинам;

8) суммы амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам, не используемым в предпринимательской деятельности, а также по основным средствам, не находящимся в эксплуатации. Примечание: основные средства, находящиеся в запасе, простое (в том числе в связи с проведением ремонта) продолжительностью до трех месяцев, приравниваются к основным средствам, находящимся в эксплуатации;

9) проценты по просроченным займам и кредитам;

10) иные затраты, не связанные с производством и реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав, не учитываемые при налогообложении в соответствии с законодательством.

При этом затраты, не учитываемые при налогообложении в соответствии с законодательством, не включаются в состав внереализационных расходов.

2.3.3 Внереализационные доходы и расходы, учитываемые и не учитываемые при налогообложении прибыли

Внереализационные доходы и расходы, *учитываемые при налогообложении*, определяются на основании документов бухгалтерского и налогового учета. Одна часть этих доходов (расходов) учитывается в бухгалтерском учете по счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (например, штрафы за нарушение условий договоров), другая – по счету 91 «Прочие доходы и расходы» (например, доходы от сдачи здания в аренду).

Внереализационные доходы – это доходы, полученные плательщиком при осуществлении своей деятельности и непосредственно не связанные с производством и реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав. *Дата отражения внереализационных доходов* определяется плательщиком (кроме банков) в соответствии с его учетной политикой, но не может быть позднее даты их получения (за исключением доходов, по которым НК РБ указана дата их отражения). *Банки* отражают внереализационные доходы в налоговом периоде, в котором они имели место (*по принципу начисления*).

В состав внереализационных доходов (ст. 128 НК РБ) включаются:

- дивиденды, полученные *от источников за пределами Республики Беларусь*;
- доходы участника (акционера) организации в денежной или натуральной форме в виде долей (паев, акций) этой организации, в виде увеличения номинальной стоимости паев (акций) за счет собственных источников организации в случае изменения процентной доли участия в уставном фонде организации хотя бы одного из участников (акционеров) более чем на 0,01%;
- доходы от операций по сдаче в аренду (лизинг) имущества;
- доходы в виде процентов, полученных за предоставление в пользование денежных средств организации, а также процентов за пользование банком денежными средствами, находящимися на банковском счете;
- суммы неустоек (штрафов, пеней) за нарушение договорных обязательств;
- стоимость безвозмездно полученных товаров (работ, услуг), иных активов, суммы безвозмездно полученных денежных средств;

- суммы, полученные в погашение дебиторской задолженности после истечения сроков исковой давности, а также суммы, поступившие в погашение дебиторской задолженности, невозможной для взыскания;
- суммы кредиторской задолженности, по которой истекли сроки исковой давности;
- стоимость принятого к учету имущества, оказавшегося в излишке по результатам инвентаризации;
- суммы НДС, ранее включенные в состав внереализационных расходов в связи с отсутствием документов, обосновывающих применение нулевой ставки НДС, по истечении 180 дней с даты отгрузки товаров в Россию и Казахстан (с даты оформления таможенной декларации на выпуск товаров в третьи страны), в случае последующего поступления таких документов (доходы отражаются в отчетном периоде, в котором поступили указанные документы);
- положительные курсовые разницы, возникающие при переоценке активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте;
- положительные разницы, возникающие при погашении дебиторской или кредиторской задолженности (отражаются на дату погашения задолженности);
- доходы от продажи иностранной валюты в сумме положительной разницы, образовавшиеся вследствие отклонения курса продажи иностранной валюты от официального курса, установленного Национальным банком Республики Беларусь на дату продажи;
- другие доходы, непосредственно не связанные с производством и реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Не включаются в состав внереализационных доходов:

- 1) средства, поступающие в рамках целевого финансирования из бюджета или государственных внебюджетных фондов, из бюджета Союзного государства и использованные по целевому назначению;
- 2) средства, полученные плательщиками в порядке долевого участия в строительстве жилья, содержании объектов непроектной сферы и использованные по целевому назначению;
- 3) товары (работы, услуги), имущественные права, денежные средства, полученные *при безвозмездной передаче в пределах одного собственника* по его решению или решению уполномоченного им органа;
- 4) суммы средств, перечисляемые унитарными предприятиями из прибыли, остающейся после налогообложения, на финансирование содержания аппарата управления потребительских обществ и их союзов;
- 5) дивиденды, полученные плательщиками от белорусских организаций.

Внереализационные расходы – это расходы, потери, убытки, произведенные плательщиком для осуществления своей деятельности и непосредственно не связанные с производством и реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Дата отражения внереализационных расходов определяется плательщиком (кроме банков) в соответствии с его учетной политикой, но не может быть ранее даты, когда они были фактически понесены (за исключением расходов, по

которым в НК РБ указана дата их отражения). Банки отражают внереализационные расходы в том налоговом периоде, в котором они фактически были понесены.

В состав внереализационных расходов включаются:

- отчисления в резервы по сомнительным долгам по расчетам с другими организациями, отдельными лицами, подлежащие резервированию в соответствии с законодательством;
- суммы неустоек (штрафов, пеней), уплаченные за нарушение договорных обязательств;
- убытки от списания дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, а также невозможной (нереальной) для взыскания;
- суммы недостач, потерь и порчи активов (в том числе сверх норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном законодательством), виновники которых не установлены или суд отказал во взыскании с них. Расходы отражаются на дату составления документов, подтверждающих, что виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании с них;
- отрицательные курсовые разницы, возникающие при переоценке активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте;
- отрицательные разницы, возникающие в связи с погашением дебиторской или кредиторской задолженности;
- судебные расходы;
- расходы по сдаче в аренду (финансовую аренду (лизинг)) имущества;
- потери от простоев по внутрипроизводственным причинам;
- расходы на ликвидацию, списание основных средств, нематериальных активов, выводимых из эксплуатации (включая суммы недоначисленной амортизации, расходы на демонтаж, разборку, вывоз), а также расходы на ликвидацию, списание иного имущества;
- суммы НДС, исчисленные при отсутствии документов, обосновывающих применение нулевой ставки НДС по истечении установленного срока;
- расходы на содержание находящихся на балансе организаций объектов социальной сферы (*за вычетом сумм доходов от их эксплуатации*);
- убыток от продажи иностранной валюты в сумме отрицательной разницы, образовавшейся вследствие отклонения курса продажи иностранной валюты от официального курса, установленного Национальным банком Республики Беларусь на дату продажи;
- убыток от конверсии (обмена) иностранной валюты;
- другие расходы, не связанные с производством и реализацией продукции, товаров (работ, услуг).

Суммы штрафных санкций, внесенные в бюджет в соответствии с действующим законодательством, уплачиваются за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации после налогообложения.

НК РБ установлены особенности определения внереализационных доходов и расходов, а также затрат, учитываемых при налогообложении прибыли банков, страховых организаций, простого товарищества.

2.3.4 Налоговые льготы, ставки налога на прибыль

Льготы по налогу на прибыль предоставляются по различным направлениям (производственного и социального характера) с учетом приоритетных направлений социально-экономического развития страны. Приведем некоторые из них. *От налогообложения налогом на прибыль освобождается:*

1) *прибыль организаций (в размере не более 10 % валовой прибыли), переданная зарегистрированным на территории Республики Беларусь бюджетным организациям здравоохранения, образования, социального обеспечения, культуры, физкультуры, спорта, религиозным организациям, а также общественным объединениям инвалидов и ветеранов, унитарным предприятиям, собственниками имущества которых являются эти объединения, или использованная на оплату счетов за приобретенные и переданные указанным организациям товары (работы, услуги), имущественные права;*

2) *прибыль организаций от реализации произведенных ими протезно-ортопедических изделий (в том числе стоматологических протезов), средств реабилитации и обслуживания инвалидов;*

3) *валовая прибыль организаций уголовно-исполнительной системы и лечебно-трудовых профилакториев;*

4) *прибыль организаций, полученная от реализации товаров собственного производства, которые являются инновационными в соответствии с перечнем, определенным Советом Министров Республики Беларусь. К инновационным товарам собственного производства относятся товары, произведенные в период действия сертификата продукции собственного производства, дата реализации которых приходится на период, в течение которого такие товары содержатся в перечне инновационных товаров. Для применения льготы организация обязана представить в налоговый орган по месту постановки ее на учет копию сертификата продукции собственного производства и вести отдельный учет объемов товаров собственного производства, произведенных в период действия указанного сертификата;*

5) *прибыль организаций, полученная от реализации высокотехнологичных товаров собственного производства (перечень товаров определен Советом Министров Республики Беларусь), в случае, если доля выручки, полученная от реализации таких товаров, составляет более 50 % общей суммы выручки, полученной от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, включая доходы от предоставления в аренду (лизинг) имущества. Для применения льготы необходимо представить в налоговый орган копию сертификата продукции собственного производства и вести отдельный учет объемов товаров собственного производства, произведенных в период действия указанного сертификата;*

6) *прибыль (кроме прибыли, полученной от торговой, торгово-закупочной и посреднической деятельности) организаций, использующих труд инвалидов, если численность инвалидов в них составляет не менее 50% от списочной численности работников в среднем за налоговый период;*

7) прибыль, полученная страховыми организациями в результате осуществления инвестиций посредством вложения средств страховых резервов (математических резервов и резервов дополнительных выплат) и их размещения по договорам добровольного страхования, относящегося к страхованию жизни, направляемая на увеличение накоплений застрахованных лиц;

8) прибыль от реализации произведенных легковых автомобилей и автокомпонентов собственного производства - в течение трех лет с 1-го числа месяца, следующего за месяцем вступления в силу соглашения об условиях производства легковых автомобилей, заключенного в установленном порядке с Министерством промышленности Республики Беларусь. Такое освобождение от налога на прибыль применяется при наличии на последний день налогового периода соответствующего сертификата продукции собственного производства, выданного в установленном порядке, и прекращается со дня прекращения действия указанного соглашения

9) прибыль организаций, полученная от производства продуктов детского питания;

10) прибыль учреждений образования от приносящей доходы деятельности;

11) прибыль организаций культуры (от осуществления культурной деятельности);

12) прибыль организаций в случаях, определяемых Президентом Республики Беларусь. Так, декретом от 07.05.2012 № 6 предусмотрено освобождение от налога на прибыль сроком на 7 лет субъектов хозяйствования, зарегистрированных и осуществляющих деятельность по производству товаров (работ, услуг) на территории средних, малых городских поселений, сельской местности. В вышеуказанных случаях *объект налогообложения присутствует*, но освобождается от налогообложения, поэтому *подлежит отражению в налоговой декларации в качестве льготированной прибыли*.

Ставки налога. Основная ставка налога на прибыль – 18%, пониженные ставки налога (как налоговый стимул) применяются в следующих случаях:

1) *по ставке 10%* уплачивают налог на прибыль:

б) Центры трансфера технологий, научно-технологические парки и резиденты научно-технологических парков (в части инновационной деятельности).

в) организации, получившие прибыль от реализации высокотехнологичных товаров собственного производства, если доля выручки от реализации таких товаров, составляет *не более 50%* общей суммы выручки от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав;

2) по ставке 12% уплачивают налог на прибыль по дивидендам, указанным в пункте 1 статьи 126 и подпункте 3.1 пункта 3 статьи 128 настоящего Кодекса, а также по доходам учредителей (участников, акционеров) в виде курсовых разниц, возникающих при переоценке дебиторской задолженности по расчетам с иностранными организациями по причитающимся от них дивидендам.

3) Банки и страховые организации уплачивают налог на прибыль по ставке 25%.

2.3.5 Определение налоговой базы по налогу на прибыль

Налоговая база налога на прибыль ($НБ_{вал}$) определяется как *денежное выражение валовой прибыли*, подлежащей налогообложению, то есть как *разница между валовой прибылью и прибылью, освобождаемой от налога на прибыль* ($П_{льг.}$):

$$НБ_{вал} = П_{вал.} - П_{льг.}$$

Плательщики ведут учет выручки и затрат по производству и реализации товаров (работ, услуг) по операциям, прибыль от которых освобождается от налога на прибыль или подлежит обложению налогом на прибыль по пониженным налоговым ставкам, а также по операциям, по которым предусмотрен отличный от общеустановленного порядок учета прибыли (убытков). При этом *прямые затраты*, которые на основании первичных учетных документов непосредственно связаны с той или иной операцией, относятся к соответствующей операции прямым счетом *без распределения*, а *косвенные затраты* (в том числе общепроизводственные и общехозяйственные) *распределяются* между операциями пропорционально сумме выручки, полученной по соответствующим операциям, или иному критерию, определенному в учетной политике организации для расчета себестоимости реализованной продукции (работ, услуг).

При определении налоговой базы налога на прибыль выручка (доход) белорусской организации от деятельности (источников) за пределами Республики Беларусь принимается в размере до удержания (уплаты) налогов (сборов, отчислений) согласно законодательству иностранного государства.

С 2012 года в Республике Беларусь введен *механизм переноса убытков* (ст. 141-1 НК РБ), что соответствует общемировой практике налогообложения прибыли. *Суть механизма переноса убытков* заключается в том, что *белорусская организация вправе* уменьшить налоговую базу на суммы убытков по итогам предыдущих налоговых периодов (начиная с убытков 2011 года), кроме убытков по зарубежной деятельности. Перенос убытков на прибыль текущего налогового периода производится в пределах налоговой базы.

Под убытком (в целях его переноса) понимается превышение общей суммы затрат по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационных расходов (п.п. 3.18, 3.24, 3.25 п.3 ст. 129 НК РБ), над общей суммой выручки от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационных доходов (п.п. 3.15, 3.17, 3.18 п. 3 ст. 128 НК РБ), уменьшенной на сумму налогов и сборов, уплачиваемых из выручки. В расчете убытка учитывают только следующие внереализационные доходы и расходы:

- 1) доходы (расходы) по сдаче имущества в аренду (лизинг);
- 2) курсовые разницы, возникающие при переоценке активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте;
- 3) разницы, возникающие при погашении дебиторской и кредиторской задолженности.

Перенос убытков зависит от групп хозяйственных операций. Выделены две группы операций, убытки по которым уменьшают только прибыль, полученную по этим группам операций:

- 1) операции с ценными бумагами и их производными;
- 2) операции по отчуждению основных средств, неустановленного оборудования и не завершенных строительством объектов.

Все остальные убытки (оставшиеся после исключения убытков по операциям 1 и 2 групп) переносят на прибыль текущего налогового периода независимо от того, от каких операций и видов деятельности она получена.

Белорусская организация вправе производить перенос убытка на прибыль текущего налогового периода в течение 10 лет, следующих за налоговым периодом, в котором получен убыток. Убыток, не перенесенный на следующий год, может быть перенесен целиком или частично на следующий год из последующих 9 лет. Если получены убытки более чем в одном налоговом периоде, их перенос производится в той очередности, в которой они понесены.

Белорусская организация обязана обеспечить отдельный учет выручки, затрат, внереализационных доходов и расходов по группам операций и видам деятельности, в отношении которых осуществляется перенос убытков. При отсутствии отдельного учета и (или) документов (договоры, первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета), подтверждающих объем понесенного убытка, перенос убытков не осуществляется.

Налоговая база налога на прибыль по дивидендам ($НБ_{див}$), начисленным белорусскими организациями, определяется белорусскими организациями, начислившими дивиденды, по формуле

$$НБ_{див} = K \times (ДН - ДП),$$

где K – отношение суммы дивидендов, причитающейся плательщику, к общей сумме прибыли, распределенной в качестве дивидендов;

$ДН$ – общая сумма прибыли, распределенной в качестве дивидендов;

$ДП$ – сумма дивидендов, полученная белорусской организацией, начислившей дивиденды, в текущем календарном году.

2.3.6 Организация налогового учета по налогу на прибыль

Для определения налоговой базы по налогу на прибыль с валовой прибыли НК РБ предусмотрено ведение налогового учета (п. 1 ст. 62 НК РБ). *Налоговым учетом* признается осуществление плательщиками учета объектов налогообложения и определения налоговой базы по налогам, сборам (пошлинам) путем расчетных корректировок к данным бухгалтерского учета. *Расчетные корректировки* – это суммы, на которые следует увеличить, уменьшить и (или) изменить данные бухгалтерского учета, чтобы получить информацию об объектах налогообложения и определить стоимость этих объектов. Основаниями для проведения расчетных корректировок по налогу на прибыль являются НК РБ, иные акты законодательства, регулирующие порядок исчисления налога на прибыль.

Элементами налогового учета по налогу на прибыль являются доходы и расходы, определение которых позволяет исчислить валовую прибыль и сумму налога на прибыль. Информация о каждом элементе налогового учета отражается в регистрах налогового учета из регистров бухгалтерского учета, и, путем применения (при необходимости) к ним расчетных корректировок, определяются показатели налогового учета (в стоимостном выражении). По сути, *регистры налогового учета* – это специальные формы (таблицы), которые могут вестись на бумажных носителях или в электронном виде.

Для целей налогового учета доходы и расходы организации разделены на *доходы (расходы) от реализации и внереализационные доходы (расходы)*. В то же время для *целей бухгалтерского учета* выделяют другие виды доходов и расходов – *по текущей, инвестиционной, финансовой и иной деятельности*. Поэтому, если какой-либо доход (расход) является в бухгалтерском учете инвестиционным, а в соответствии с главой 14 НК РФ он должен увеличивать (уменьшать) базу для исчисления налога на прибыль, то следует произвести расчетную корректировку и отразить данный доход (расход) в налоговом учете.

Формы ведения налогового учета могут быть различными. В состав регистров налогового учета, как правило, включают следующие регистры:

1. *Регистры доходов:*

- а) регистр доходов от реализации товаров (работ, услуг);
- б) регистр внереализационных доходов;
- в) регистр доходов, полученных из-за рубежа.

2. *Регистры расходов:*

- а) регистр расходов по производству и реализации товаров (работ, услуг);
- б) регистр внереализационных расходов;
- в) регистр расходов, приходящихся на доходы, полученные из-за рубежа.

3. *Регистр расчетных корректировок.*

Регистры доходов и расходов ведутся в разрезе сумм каждого вида доходов и расходов. Регистры налогового учета должны содержать следующую информацию:

- наименование регистра (например, регистр доходов от реализации);
- наименование отчетного периода, за который ведется регистр;
- подпись лица, ответственного за составление регистра;
- состав и наименование показателей, внесенных в регистр (например, выручка от реализации продукции);
- стоимостная характеристика показателей, отраженных в регистре на основе данных бухгалтерского учета до проведения расчетных корректировок (например, отраженные в качестве прочих доходов проценты за предоставление займа), а также общая сумма по этим показателям.

Данные из регистров налогового учета переносятся в налоговую декларацию (расчет) по налогу на прибыль, где все показатели отражаются нарастающим итогом с начала календарного года.

Таким образом, ведение налогового учета предусматривает выполнение следующих действий:

- 1) отражение в соответствующих регистрах данных бухгалтерского учета за определенный отчетный период;
- 2) выявление необходимости проведения расчетных корректировок и отражение сумм расчетных корректировок в соответствующих регистрах налогового учета;
- 3) применение расчетных корректировок к данным бухгалтерского учета и выявление соответствующих показателей для налогообложения прибыли;
- 4) заполнение налоговой декларации (расчета) по налогу на прибыль.

2.3.7 Налоговый и отчетный периоды, порядок и сроки исчисления и уплаты налога на прибыль

Налоговым периодом налога на прибыль *по валовой прибыли* признается календарный год, а *по дивидендам*, начисленным белорусскими организациями, – календарный месяц.

Сумма налога на прибыль по итогам календарного года исчисляется нарастающим итогом с начала налогового периода как произведение валовой прибыли, уменьшенной на сумму льгот, а также сумму убытков прошлых лет, переносимую на прибыль этого налогового периода, и налоговой ставки.

Налог на прибыль *иностранной организации, осуществляющей деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство*, исчисляется плательщиком по месту нахождения постоянного представительства иностранной организации.

Плательщик вправе уменьшить исчисленную сумму налога на прибыль:

- 1) при применении льгот, предусматривающих освобождение от уплаты налога на прибыль,
- 2) при зачете уплаченного за рубежом налога на прибыль (доход),
- 3) при уплате налога на доходы.

Зачет суммы налога на прибыль (доход), уплаченной за рубежом в отношении дохода, полученного в иностранном государстве, производится в пределах уплачиваемой в Республике Беларусь суммы налога на прибыль в отношении этого дохода и не может превышать суммы налога на прибыль, уплаченной в отношении этого дохода за календарный год, в котором он получен, а также суммы налога на прибыль, причитающейся к уплате в соответствии с международным договором Республики Беларусь по вопросам налогообложения (при его наличии).

Начиная с 2011 года, *налоговая декларация (расчет)* по налогу на прибыль представляется плательщиком в налоговые органы *один раз в год* по итогам истекшего календарного года – *не позднее 20 марта года, следующего за истекшим годом*, независимо от наличия либо отсутствия объектов налогообложения. В налоговой декларации отражаются также *суммы налога на прибыль, подлежащие уплате текущими платежами* по установленным срокам. Не требуется представление налоговой декларации (расчета) по налогу на прибыль некоммерческими организациями при отсутствии по итогам истекшего года валовой прибыли (убытка).

Плательщики производят уплату налога на прибыль с валовой прибыли

следующим образом:

1) в течение года, не позднее 22 апреля, 22 июня, 22 сентября и 22 декабря текущего налогового периода, вносятся текущие платежи по налогу на прибыль, исчисленные одним из способов:

- как 1/4 суммы налога на прибыль по итогам налогового периода, предшествовавшего текущему налоговому периоду,
- как 1/4 предполагаемой суммы налога на прибыль, но не менее 80% фактической суммы налога на прибыль по итогам текущего налогового периода. Плательщики вправе внести изменения в налоговую декларацию по суммам налога на прибыль, подлежащим уплате текущими платежами, по каждому из установленных сроков путем отражения новой предполагаемой суммы налога равными долями.

Плательщики, которые в текущем году определяли суммы текущих платежей по налогу на прибыль исходя из валовой прибыли прошлого года, вправе в текущем году перейти на другой метод исчисления текущих платежей. При этом плательщики обязаны не позднее 20-го числа третьего месяца квартала, с которого произошло изменение метода исчисления, представить налоговую декларацию с изменениями сумм текущих платежей по каждому из установленных сроков, наступающих с такого квартала;

2) по итогам истекшего календарного года уплачивается сумма налога на прибыль, определенная исходя из фактической подлежащей налогообложению валовой прибыли за истекший год, уменьшенной на суммы внесенных текущих платежей налога на прибыль, – не позднее 22 марта года, следующего за истекшим годом.

Пример. Коммерческая организация имеет следующие показатели по итогам отчетного года:

1. Выручка от реализации продукции (с НДС по ставке 20%) – 1 060 092 руб.;
2. Затраты на производство и реализацию продукции (работ, услуг), учитываемые при налогообложении:
 - 2.1. Материальные затраты – 315 345 руб.
 - 2.2. Заработная плата, начисленная работникам, – 198 555 руб.
 - 2.3. Амортизация основных средств и нематериальных активов, используемых в предпринимательской деятельности, – 19 433 руб.
 - 2.4. Прочие затраты – 201 067 руб.
3. Получены проценты банка за пользование денежными средствами организации – 41 руб.
4. Уплачены пени за нарушение договорных обязательств – 860 руб.
5. За отчетный год уплачено текущими платежами налога на прибыль – 18 850 руб. Справочно: тариф страховых взносов в ФСЗН – 34%, взносов по страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний – 0,6%.

Необходимо: 1) исчислить налог на прибыль за отчетный год; 2) определить сумму текущих платежей налога на прибыль на следующий налоговый период на основе фактических данных за истекший период.

Решение:

- 1) сумма затрат, учитываемых при налогообложении составит $315345 + 198555 + 198555 \times 34\% + 198555 \times 0,6\% + 19433 + 201067 = 803100,03$ руб.;
- 2) сумма НДС, исчисленная по реализации (исключается из выручки), составит $1060092 \times 20\% \div 120\% = 176682$ руб.;
- 3) прибыль от реализации продукции за отчетный календарный год составит

$1060092 - 176682 - 803100,03 = 80309,97$ руб.;

- 4) *валовая прибыль за отчетный календарный год составит*
 $80309,97 + 41 - 860 = 79490,97$ руб.;
- 5) *сумма налога на прибыль за отчетный календарный год составит*
 $79490,97 \times 18\% = 14308,375$ руб.;
- 6) *сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в бюджет за отчетный год (с учетом уплаченных текущих платежей налога на прибыль), составит*
 $14308,375 - 18850 = -4541,625$ руб. (эта сумма подлежит зачету или возврату из бюджета в соответствии со ст. 60 Общей части НК РБ);
- 7) *сумма текущих платежей налога на прибыль на следующий налоговый период составит:*
 $14308,375 \div 4 = 3577,094$ руб.

Налог на прибыль с дивидендов, начисленных белорусскими организациями, исчисляется как произведение налоговой базы и налоговой ставки, удерживается и перечисляется в бюджет белорусскими организациями, начислившими дивиденды (то есть налоговыми агентами), не позднее 22-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором были начислены дивиденды.

2.4 Налог на доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство

Основными документами, определяющими порядок исчисления и уплаты налога на доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельность на территории Республики Беларусь через постоянное представительство (далее – налог на доходы), являются НК РБ (глава 15) и международные договоры об избежании двойного налогообложения, заключенные Республикой Беларусь с иностранными государствами.

Плательщиками налога на доходы признаются иностранные организации, не осуществляющие деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство, но извлекающие доходы из источников в Республике Беларусь. **Объектом налогообложения** признаются доходы, полученные плательщиком от источников в Республике Беларусь.

Доходами от источников в Республике Беларусь признаются доходы, начисляемые (выплачиваемые) иностранной организации юридическим лицом Республики Беларусь; белорусским индивидуальным предпринимателем; физическим лицом; иностранной организацией, открывшей в Республике Беларусь свое представительство и (или) осуществляющей деятельность на территории Республики Беларусь через постоянное представительство, если возникновение данных доходов имеет отношение к этому представительству и (или) постоянному представительству.

Налоговая база налога на доходы определяется как общая сумма доходов за вычетом документально подтвержденных затрат. Затраты иностранной организации учитываются при исчислении налога на доходы, если к дате начисления (выплаты) доходов в распоряжении налогового агента, удерживающего налог на доходы с таких доходов, имеются представленные этой иностранной организацией документально подтвержденные данные о таких затратах.

Ставки налога на доходы устанавливаются в следующих размерах:

1) 6% – по плате за перевозку, фрахт (в том числе демереджи и прочие платежи, возникающие при перевозках) в связи с осуществлением международных перевозок (за исключением платы за перевозку, фрахт в связи с осуществлением международных перевозок грузов морским транспортом), а также за оказание транспортно-экспедиционных услуг (за исключением услуг в области транспортно-экспедиционной деятельности при организации международных перевозок грузов морским транспортом);

2) 10% – по процентным (купонным) доходам от долговых обязательств любого вида независимо от способа их оформления, в том числе: доходы по кредитам, займам; доходы по ценным бумагам, условиями выпуска которых предусмотрено получение доходов в виде процентов; доходы от пользования временно свободными средствами на счетах в банках Республики Беларусь;

3) 12% – по дивидендам и приравненным к ним доходам, доходам от отчуждения долей в уставном фонде (паев, акций) организаций, находящихся на территории Республики Беларусь, либо их части;

4) 15% – по другим доходам. *Под другими доходами для целей налогообложения понимаются следующие доходы:*

- *роялти.* К доходам в виде роялти относятся вознаграждение за использование имущественных прав или предоставление права пользования имущественными правами на объекты авторского права, включая произведения литературы, искусства, науки, компьютерные программы, другие произведения, относящиеся к объекту авторского права, на объекты смежных прав, включая исполнение фонограммы, передачи организаций эфирного и кабельного вещания, а также плата за лицензию, патент, товарный знак, знак обслуживания, фирменное наименование, чертеж, полезную модель, схему, промышленный образец или процесс, либо за информацию относительно промышленного, коммерческого или научного опыта (в том числе ноу-хау), за использование имущества на территории Республики Беларусь либо предоставление права пользования таким имуществом;

- доходы от реализации на территории Республики Беларусь товаров на условиях договоров поручения, комиссии и иных аналогичных договоров;

- доходы от проведения и (или) участия на территории Республики Беларусь в культурно-зрелищных мероприятиях, а также от работы на территории Республики Беларусь аттракционов и зверинцев;

- доходы в виде неустоек (штрафов, пеней) и других видов санкций за нарушение условий договоров;

- доходы от выполнения научно-исследовательских, опытно-конструкторских работ, разработки конструкторской и технологической документации на опытные образцы (опытную партию) товаров, от изготовления и испытания опытных образцов (опытной партии) товаров, предпроектных и проектных работ (подготовка технико-экономических обоснований, иные аналогичные работы);

- доходы от оказания услуг: консультационных, бухгалтерских, аудиторских, маркетинговых, юридических, инжиниринговых; по доверительному управле-

нию недвижимым имуществом, находящимся на территории Республики Беларусь; курьерских; посреднических; управленческих; по найму и (или) подбору работников, в том числе физических лиц, для осуществления ими профессиональной деятельности; в сфере образования; по хранению имущества; по страхованию (сострахованию, перестрахованию); по рекламе (за исключением доходов, связанных с участием белорусских организаций и белорусских индивидуальных предпринимателей в выставках и ярмарках в иностранных государствах); по установке, наладке, обследованию, обслуживанию, измерению, тестированию линий, механизмов, оборудования, приборов, приспособлений, сооружений, нематериальных активов, находящихся на территории Республики Беларусь (за исключением доходов, получаемых от обучения, проведения консультаций и (или) оказания услуг по установке, наладке, обследованию, измерению и тестированию линий, механизмов, оборудования, приборов, приспособлений и сооружений, которые являются неотъемлемым условием внешне-торгового договора на их приобретение в собственность (во временное пользование)).

Дата возникновения обязательств по уплате налога на доходы определяется как приходящийся на налоговый период день начисления иностранной организации дохода (платежа).

Налоговым периодом налога на доходы признается календарный месяц, на который приходится дата возникновения обязательства по уплате налога на доходы.

Сумма налога на доходы исчисляется как произведение налоговой базы и налоговой ставки. Налог на доходы исчисляется, удерживается и перечисляется в бюджет *налоговыми агентами* – юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями, начисляющими и (или) выплачивающими доход иностранной организации, не осуществляющей деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство.

Налоговая декларация (расчет) по налогу на доходы представляется налоговыми агентами, начисляющими и (или) выплачивающими доход иностранной организации, не осуществляющей деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство, в налоговые органы по месту их постановки на учет *не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом* по установленной форме. Налог на доходы перечисляется в бюджет не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Иностранная организация, не осуществляющая деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство, получающая доходы от проведения на территории Республики Беларусь аттракционов и зверинцев (за исключением осуществления указанной деятельности по договорам, предусматривающим поступление выручки на счета налоговых агентов), уплачивает налог на доходы самостоятельно. Представление налоговой декларации (расчета) по налогу на доходы в налоговые органы по месту проведения аттракционов и зверинцев и уплата налога на доходы производятся такой иностранной органи-

зацией не позднее рабочего дня, следующего за днем проведения последнего из таких мероприятий.

При представлении в налоговый орган Республики Беларусь подтверждения до даты начисления (выплаты) дохода, в отношении которого международным договором Республики Беларусь по налоговым вопросам предусмотрены иные положения, чем те, которые содержатся в НК РБ, в отношении такого дохода производится освобождение от удержания налога у источника выплаты или удержание налога по пониженным ставкам.

Пример. Белорусская организация заключила договор на деятельность зверинца на территории Республики Беларусь в период с 5 по 10 января 2013 года с украинской компанией. 11 января 2013 г. нерезиденту был перечислен доход в размере 20 млн. руб.

Нерезидент понес расходы на кормление животных на территории Республики Беларусь в размере 10 млн. рублей. Все понесенные расходы подтверждены соответствующими документами.

У белорусской организации (налогового агента) возникают обязательства по удержанию налога на доходы по ставке 15% с дохода 20 млн. руб. за вычетом затрат на кормление животных. Сумма налога составит 1,5 млн. рублей $((20-10) \times 15\%)$.

Налоговую декларацию белорусской организации необходимо представить в инспекцию МНС РБ по месту постановки на учет не позднее 20 февраля 2013 года. Уплатить налог необходимо не позднее 22 февраля 2013 года. Если украинская организация до выплаты дохода представит подтверждение того, что она имеет постоянное местонахождение в Украине, заверенное компетентным органом Украины, то налог на доходы не удерживается согласно пункту 1 статьи 7 Соглашения между Правительством Республики Беларусь и Правительством Украины об избежании двойного налогообложения и предупреждении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество, ратифицированного Постановлением Верховного Совета Республики Беларусь от 17.10.1994 N 3313-XII. При этом декларация по сроку 20 февраля 2013 года налоговым агентом должна быть представлена. При предоставлении подтверждения после удержания налога на доходы налоговый агент подает в налоговый орган налоговую декларацию с внесенными дополнениями и изменениями с целью возврата или зачета перечисленных сумм налога.

2.5 Подоходный налог с физических лиц

2.5.1 Плательщики подоходного налога с физических лиц, объект налогообложения, определение налоговой базы, доходы, не подлежащие налогообложению

Подоходный налог с физических лиц, наряду с другими налогами, является экономическим инструментом, с помощью которого государство воздействует на уровень реальных доходов населения, а также формирует доходную часть местных бюджетов. Удельный вес подоходного налога в доходах консолидированного бюджета страны составил 19,1% в 2012 г.

Взимание подоходного налога осуществляется в соответствии с **главой 16** Особенной части НК РБ. **Плательщиками** подоходного налога являются **физические лица**:

1) признаваемые **налоговыми резидентами** Республики Беларусь (согласно статье 17 Общей части НК РБ – это лица, фактически находившиеся на территории Республики Беларусь более 183 дней в календарном году – независимо от гражданства),

2) не признаваемые налоговыми резидентами Республики Беларусь (то есть находящиеся на территории Беларуси менее 183 дней в году).

Объектом налогообложения выступают доходы, полученные плательщиком (в денежной и натуральной формах) в налоговом периоде:

а) от источников в Республике Беларусь и за ее пределами – для налоговых резидентов Республики Беларусь;

б) от источников в Республике Беларусь – для лиц, не признаваемых налоговыми резидентами Республики Беларусь.

Объектом налогообложения подоходным налогом *не признаются* доходы, полученные плательщиками от операций, связанных с имущественными и неимущественными отношениями физических лиц, состоящих между собой в *отношениях близкого родства или свойства, опекуна, попечителя и подопечного* (за исключением доходов, связанных с осуществлением предпринимательской деятельности).

Для целей налогообложения к лицам, состоящим в отношениях близкого родства, относятся родители (усыновители), дети (в том числе усыновленные, удочеренные), родные братья и сестры, дед, бабушка, внуки, прадед, прабабушка, правнуки, супруги. К лицам, состоящим в отношениях свойства, относятся близкие родственники другого супруга (в т.ч. умершего).

В отношении доходов плательщика, источником которых является налоговый агент – организация, **налоговая база (НБ)** определяется за каждый календарный месяц как денежное выражение доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, применяемых последовательно:

$$НБ = Д_{начисл.} - Д_{осв.} - НВ_{ст.} - НВ_{соц.} - НВ_{имуц.} - НВ_{проф.}$$

где $Д_{начисл.}$ – сумма дохода, начисленная плательщику;

$Д_{осв.}$ – доход, освобождаемый от подоходного налога;

$НВ_{ст.}$, $НВ_{соц.}$, $НВ_{имуц.}$, $НВ_{проф.}$ – соответственно суммы стандартных налоговых вычетов, социальных налоговых вычетов, имущественных налоговых вычетов, профессиональных налоговых вычетов.

Если сумма налоговых вычетов в налоговом периоде окажется больше суммы доходов, подлежащих налогообложению, то **налоговая база принимается равной нулю**. Полученная отрицательная разница на следующий налоговый период не переносится, кроме случаев, предусмотренных НК РБ.

Доходы (расходы, принимаемые к вычету) плательщика, полученные (понесенные) в иностранной валюте, пересчитываются в белорусские рубли по курсу Национального банка Республики Беларусь, установленному на дату фактического получения доходов (осуществления расходов).

Налоговая база по доходам, полученным от операций с ценными бумагами, определяется как разница между суммами доходов, полученных от реализации ценных бумаг, и документально подтвержденными расходами на приоб-

речение, реализацию и хранение ценных бумаг, фактически произведенными плательщиком (либо налоговым вычетом – 10% от доходов).

Размер подоходного налога и доходов населения в значительной мере зависит от предоставляемых законодательством *льгот по налогу*, в частности от размера необлагаемого минимума доходов (*стандартных вычетов*), а также перечня доходов, освобождаемых от налогообложения. К **доходам, освобожденным от налогообложения (Д_{осв.})**, относятся:

1) пособия по государственному социальному страхованию и государственному социальному обеспечению (кроме пособий по временной нетрудоспособности), пособия по безработице, субсидии для компенсации расходов безработных в связи с организацией предпринимательской деятельности, выплачиваемые из государственного внебюджетного ФСЗН, пособия, выплачиваемые из средств бюджета;

2) все виды предусмотренных законодательством компенсаций (за исключением компенсации за неиспользованный трудовой отпуск, за износ транспортных средств, оборудования, инструментов и приспособлений, принадлежащих работнику) *в пределах установленных норм* их выплаты;

3) суммы материальной помощи, оказываемой в соответствии с законодательством Республики Беларусь;

4) сумма единовременной материальной помощи в связи с чрезвычайной ситуацией, а также в связи со смертью работника (оказанной по месту основной работы, службы, учебы умершего работника);

5) материальная помощь, подарки, оплата стоимости путевок и др. аналогичные выплаты от организаций и индивидуальных предпринимателей (не являющиеся вознаграждениями за выполнение трудовых и иных обязанностей) *в пределах 1 678 руб. в течение календарного года от каждого источника, являющегося местом основной работы плательщика*;

6) доходы, получаемые от реализации произведенной в Республике Беларусь *продукции животноводства* (кроме пушнины), *растениеводства* (кроме декоративных растений и продукции цветоводства), включая пчеловодство. Освобождение доходов осуществляется при предоставлении соответствующих справок (справка местного исполнительного и распорядительного органа о том, что продукция произведена на земельном участке, предоставленном плательщику; ветеринарно-санитарный паспорт пасеки);

7) доходы, получаемые от физических (не являющихся индивидуальными предпринимателями) *в пределах 5 555 руб.* в сумме от всех источников в течение налогового периода (календарного года) – *в виде дарений*, а также недвижимого имущества по договору аренды бесплатно;

8) *доходы*, получаемые налоговыми резидентами *от возмездного отчуждения*:

- в течение *5 лет* принадлежащих физическому лицу на праве собственности одного жилого дома, одной квартиры, одной дачи, одного садового домика с хозяйственными постройками, одного гаража, одного земельного участка,

- в течение *календарного года* одного автомобиля, технически допустимая общая масса которого не превышает 3500 килограммов и число сидячих мест которого, помимо сиденья водителя, не превышает восьми, или другого механического транспортного средства;

- имущества, полученного плательщиком по наследству, иного имущества, принадлежащего физическим лицам на праве собственности (кроме связанного с осуществлением предпринимательской деятельности);

9) другие доходы, определенные НК РФ.

Предельные суммы доходов, освобождаемых от налогообложения, ежегодно пересматриваются.

2.5.2 Налоговые вычеты, ставки налога, порядок и сроки исчисления и уплаты налога

Еще одной формой налоговых льгот являются *налоговые вычеты*, которые уменьшают размер налоговой базы. Они подразделяются на четыре группы: *стандартные, социальные, имущественные и профессиональные налоговые вычеты*. Рассмотрим условия их предоставления.

1. ***Стандартные налоговые вычеты*** предоставляются:

1) на самого работника – в размере ***93 руб.*** в месяц, если сумма облагаемого дохода за месяц не превысила ***563 руб.***;

2) для отдельных категорий плательщиков (инвалидов 1 и 2 групп, участников Великой Отечественной войны, лиц, пострадавших от катастрофы на Чернобыльской АЭС, и др.) – ***131 руб.*** в месяц;

3) на ребенка до 18 лет и иждивенца – в размере ***27 руб.*** в месяц обоим родителям. Вдове (вдовцу), одинокому родителю, приемному родителю, опекуну или попечителю, а также родителям, имеющим двух и более детей в возрасте до 18 лет или детей-инвалидов в возрасте до 18 лет, стандартный налоговый вычет предоставляется в повышенном размере – ***52 руб.*** в месяц на каждого ребенка до 18 лет и (или) каждого иждивенца. *Иждивенцами признаются:*

1) несовершеннолетние, над которыми установлены опека или попечительство, – для опекунов или попечителей этих несовершеннолетних;

2) физические лица, находящиеся в отпуске по уходу за ребенком до достижения им возраста трех лет, – для супруга (супруги), а при его (ее) отсутствии – для физического лица, в установленном порядке признанного родителем ребенка, из доходов которого по решению суда или распоряжению физического лица удерживаются суммы на содержание данного иждивенца;

3) *обучающиеся старше 18 лет*, получающие в дневной форме общее среднее, специальное, первое профессионально-техническое, первое среднее специальное, первое высшее образование, – для их родителей;

Стандартные налоговые вычеты *предоставляются плательщику нанимателем по месту основной работы (службы, учебы)* плательщика на основании документов, подтверждающих его право на такие вычеты.

При отсутствии места основной работы (службы, учебы) стандартные налоговые вычеты предоставляются плательщику по его письменному заявлению при предъявлении трудовой книжки, а при отсутствии трудовой книжки –

по письменному заявлению плательщика с указанием причины ее отсутствия: а) *налоговым агентом*; б) *налоговым органом* по доходам, подлежащим налогообложению в соответствии с пунктом 1 статьи 178 НК, по окончании налогового периода при подаче налоговой декларации. При этом стандартные налоговые вычеты предоставляются по выбору плательщика *только одним налоговым агентом либо налоговым органом*. Информация о предоставлении плательщикам стандартных налоговых вычетов в указанных случаях направляется налоговым агентом в налоговый орган по месту постановки его на учет в сроки, установленные МНС РБ.

2. Социальные налоговые вычеты предоставляются плательщику:

1) в сумме, уплаченной плательщиком в течение налогового периода за свое обучение (а также за обучение своих близких родственников, своих подопечных, в том числе бывших подопечных, достигших восемнадцатилетнего возраста) в учреждениях образования Республики Беларусь при получении первого высшего, первого среднего специального или первого профессионально-технического образования, а также на погашение кредитов банков Республики Беларусь, займов, полученных от белорусских организаций и (или) белорусских индивидуальных предпринимателей (включая проценты по ним, за исключением процентов по просроченным кредитам и просроченным процентам, займам), фактически израсходованных им на указанные цели. При этом право на применение социального налогового вычета имеют оба родителя независимо от того, кем из них осуществлены данные расходы. Указанный налоговый вычет предоставляется в размере фактически произведенных расходов на обучение при подаче плательщиком налоговому агенту (налоговому органу) документов, указанных в НК РБ, подтверждающих получение платных образовательных услуг и их оплату, степень близкого родства и др.;

2) в сумме, не превышающей **2874 руб.** в течение налогового периода и уплаченной плательщиком в качестве страховых взносов по договорам добровольного страхования жизни и дополнительной пенсии (в том числе за близких родственников), заключенным на срок не менее 3 лет, а также по договорам добровольного страхования медицинских расходов.

Если в налоговом периоде социальные налоговые вычеты не могут быть использованы полностью, *их остаток переносится* на последующие налоговые периоды *до полного использования*.

Социальные налоговые вычеты *предоставляются плательщикам нанимателями* по месту основной работы (службы, учебы), а по доходам, полученным не по месту основной работы (службы, учебы) и (или) подлежащим налогообложению – *налоговым органом* при подаче налоговой декларации (расчета) в налоговые органы по окончании налогового периода.

3. Имущественные налоговые вычеты предоставляются плательщику:

1) в сумме *фактических расходов плательщика и членов его семьи, нуждающихся в улучшении жилищных условий* (состоящих на учете в местном исполнительном и распорядительном органе), *на новое строительство, приобретение на территории Республики Беларусь жилого дома или квартиры, а*

также на погашение кредитов банков Республики Беларусь, полученных и израсходованных на эти цели. Данный налоговый вычет предоставляется плательщику на основании его письменного заявления и документов, указанных в НК РБ, нанимателями – по месту основной работы (службы, учебы), а по доходам, полученным не по месту основной работы (службы, учебы) и доходам, подлежащим декларированию, вычет предоставляется *налоговым органом* при подаче налоговой декларации по окончании налогового периода. Если в налоговом периоде имущественный налоговый вычет не может быть использован полностью, его остаток переносится на последующие налоговые периоды до полного использования. Повторное предоставление плательщику указанного вычета не допускается;

2) в сумме фактически документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением и (или) возмездным отчуждением имущества (кроме ценных бумаг), либо в размере 10% общей суммы подлежащих налогообложению доходов, полученных от реализации имущества. Данный налоговый вычет предоставляется *по выбору плательщика*: либо *налоговым агентом* в течение налогового периода – в размере 10% суммы подлежащих налогообложению доходов от реализации имущества, либо *налоговым органом* при подаче налоговой декларации по окончании налогового периода – в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов (или в размере 10% суммы доходов от реализации имущества, подлежащих налогообложению).

4. Право на получение **профессиональных налоговых вычетов** имеют:

1) *индивидуальные предприниматели* (частные нотариусы, адвокаты) – в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, связанных с их деятельностью (при отсутствии документального подтверждения расходов налоговый вычет предоставляется в размере 10% общей суммы подлежащих налогообложению доходов). Профессиональный налоговый вычет предоставляется указанной категории плательщиков при подаче ими налоговой декларации в налоговый орган в установленные сроки;

2) *плательщики, получающие авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, вознаграждения авторам изобретений, иных результатов интеллектуальной деятельности*, – в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, либо по нормативу в процентах от дохода (например, вычет в размере 20% суммы начисленного дохода – за создание научных трудов). Профессиональный вычет предоставляется по выбору плательщика: *налоговым агентом* (по нормативу), либо *при подаче налоговой декларации в налоговый орган* по окончании налогового периода;

3) *плательщики – спортсмены и их тренеры*, получающие доходы от личной деятельности за участие в коммерческих, спортивных соревнованиях (играх, выступлениях не в рамках командного участия). Вычет предоставляется при подаче плательщиком налоговой декларации в налоговые органы.

Налоговые ставки. В Республике Беларусь до 2009 года применялась прогрессивная шкала ставок подоходного налога – от 9% до 30%. С 2009 года

введено пропорциональное налогообложение доходов физических лиц, что упростило расчет и администрирование подоходного налога.

Доходы облагаются подоходным налогом по следующим ставкам:

13% - если не определено иное;

9% - доходы физических лиц (кроме работников, осуществляющих обслуживание и охрану зданий, помещений, земельных участков), полученные от резидентов Парка высоких технологий; физических лиц, участвующих в реализации зарегистрированного в установленном порядке бизнес-проекта в сфере новых и высоких технологий; индивидуальных предпринимателей, являющихся резидентами Парка высоких технологий;

16% - доходы получаемых белорусскими индивидуальными предпринимателями (нотариусами, адвокатами) от осуществления предпринимательской (нотариальной, осуществляемой индивидуально адвокатской) деятельности; исчисленные налоговым органом исходя из сумм превышения расходов над доходами в соответствии с законодательством;

4% - доходы в виде выигрышей (возвращенных несыгравших ставок), полученных физическими лицами от организаторов азартных игр - юридических лиц Республики Беларусь.

Доходы (в размере, не превышающем 5 555 руб. в налоговом периоде) от сдачи физическими лицами в аренду (субаренду), наем (поднаем) жилых и нежилых помещений, машино-мест облагаются по *фиксированным ставкам*, устанавливаемым областными и Минским городским Советами депутатов (в пределах ставок, предусмотренных в приложении 26 к НК РБ).

Налоговым периодом подоходного налога признается *календарный год*. *Отчетными периодами* подоходного налога для индивидуальных предпринимателей (частных нотариусов, адвокатов) признаются квартал, полугодие, девять месяцев календарного года и календарный год.

Порядок исчисления и уплаты налога

В Республике Беларусь подоходный налог в большинстве случаев взимается через налоговых агентов, выплачивающих доходы физическим лицам. Сумма подоходного налога исчисляется налоговыми агентами как произведение налоговой базы и налоговой ставки с учетом следующих особенностей:

1) доходы (за период нахождения плательщика в отпуске, пособия по временной нетрудоспособности, перерасчеты доходов за выполнение трудовых или иных обязанностей), *исчисленные в одном месяце, но приходящиеся на другие месяцы* (в том числе предыдущего или следующего календарного года), *включаются в доходы месяца, за который они начислены;*

2) стимулирующие и поощрительные выплаты (премии, индексация) *включаются в доходы того месяца, в котором они начислены;*

3) стандартные налоговые вычеты применяются в размерах, действовавших в месяце, за который исчисляется налог.

Пример. *Работнику по месту основной работы в марте 2013 г. начислены следующие доходы: заработная плата за март – 380 руб.; премия за февраль – 155 руб.; командировочные расходы за март – 332 руб. (в пределах установленных норм). Работник предоставил в марте налоговому агенту документы, подтверждающие его расходы по оплате обучения*

сына в учреждении образования Республики Беларусь (по дневной форме получения высшего образования), в сумме 1200 руб.

Решение. Работник имеет право на следующие вычеты:

- стандартный вычет в сумме 93 руб., т.к. облагаемый доход за март не превышает 563 руб. ($380 + 155 = 535$ руб.);

- стандартный вычет на иждивенца в сумме 27 руб.;

- социальный вычет (в части расходов по оплате обучения) в сумме 1200 руб.

Налоговая база подоходного налога за март составит:

$380 + 155 - 93 - 27 - 1200 = - 785$ руб. В такой ситуации налоговая база подоходного налога принимается равной нулю ($380 + 155 - 93 - 27 - 415 = 0$), подоходный налог за март не исчисляется и не уплачивается, а неиспользованная сумма социального вычета – 785 руб. (1200 – 415) будет учтена в следующем месяце.

Налоговые агенты обязаны удержать исчисленную сумму налога непосредственно из доходов плательщика и перечислить ее в бюджет не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода и (или) дня перечисления дохода со счетов налоговых агентов в банке на счета плательщика либо по его поручению на счета третьих лиц в банках. Сумма налога, исчисленная и удержанная налоговым агентом у плательщика, уплачивается в бюджет по месту постановки налогового агента на учет в налоговом органе.

Налоговые агенты обязаны ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим календарным годом, представлять в налоговый орган по месту постановки на учет сведения о доходах, выплаченных на территории Республики Беларусь гражданам либо подданным иностранных государств, лицам без гражданства (подданства).

Индивидуальные предприниматели исчисляют подоходный налог ежеквартально, исходя из суммы полученного дохода от предпринимательской деятельности, уменьшенной на сумму расходов по этой деятельности (профессионального налогового вычета), а также на суммы стандартных вычетов (при отсутствии места основной работы), и при наличии оснований – на суммы социальных и имущественных налоговых вычетов.

В ряде случаев (статья 180 НК РБ) плательщики должны сами исчислять и уплачивать подоходный налог, *подавая при этом налоговую декларацию (расчет)* в налоговый орган. Налоговая декларация представляется плательщиками, получившими в налоговом периоде следующие доходы:

1) от физических лиц, не являющихся налоговыми агентами;

2) доходы, полученные физическими лицами – налоговыми резидентами Республики Беларусь *от источников за пределами Республики Беларусь* (в том числе в виде займов, кредитов, ссуд);

3) другие доходы, удержание подоходного налога с которых не возложено на налоговых агентов.

Суммы налога с доходов, полученных от зарубежных источников, уплаченные налоговым резидентом Республики Беларусь за пределами Беларуси, подлежат зачету при уплате налога в Республике Беларусь.

Налоговая декларация (расчет) представляется плательщиками не позднее 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Форма налоговой декларации и порядок ее заполнения устанавливаются МНС РБ.

Суммы подоходного налога, подлежащие уплате (доплате) в бюджет плательщиками, согласно представленной налоговой декларации, уплачиваются в бюджет не позднее 15 мая года, следующего за отчетным налоговым периодом. Плательщики подоходного налога, в связи с подачей налоговой декларации, обязаны стать на учет в налоговом органе.

2.6 Ресурсные платежи

2.6.1 Налог на недвижимость

Налог на недвижимость установлен с целью стимулирования рационального использования имущества организаций и физических лиц и формирования средств местных бюджетов. Налог на недвижимость – это республиканский налог, закрепленный за местными бюджетами. Его доля в налоговых доходах консолидированного бюджета страны за 2012 год составила 3,3% (поступления по налогу составили 3,4 трлн. рублей).

Правовую основу взимания налога на недвижимость в Республике Беларусь составляют положения главы 17 Налогового кодекса.

Плательщиками налога на недвижимость признаются организации и физические лица. Бюджетные организации не признаются плательщиками налога на недвижимость.

Объектами налогообложения признаются:

1) капитальные строения (здания, сооружения), их части, в том числе сверхнормативного незавершенного строительства, а также машино-места, являющиеся собственностью или находящиеся в хозяйственном ведении или оперативном управлении плательщиков-организаций;

2) капитальные строения (здания, сооружения), их части, а также машино-места, расположенные на территории Республики Беларусь и принадлежащие плательщикам – физическим лицам;

По капитальным строениям (зданиям, сооружениям), их частям, машино-местам, расположенным на территории Республики Беларусь и взятым организациями:

в финансовую аренду (лизинг), определяемую в соответствии с законодательством как финансовый лизинг, у белорусских организаций, плательщиком признается организация, у которой эти капитальные строения (здания, сооружения), их части, машино-места находятся на балансе по условиям договора финансовой аренды (лизинга);

в аренду (финансовую аренду (лизинг)), иное возмездное или безвозмездное пользование у иностранных организаций, не осуществляющих деятельность на территории Республики Беларусь через постоянное представительство, или у физических лиц (как признаваемых, так и не признаваемых налоговыми резидентами Республики Беларусь), плательщиком признается организация-арендатор (лизингополучатель, ссудополучатель).

Для целей налогообложения *капитальные строения (здания, сооружения)* (далее по тексту – *капитальные строения*) – это строительная система, предназначенная для проживания и (или) пребывания людей, хранения имущества, производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), выполнения различного вида производственных процессов, перемещения людей и (или) грузов. *Машино-место* – это место стоянки, предназначенное для размещения транспортного средства и являющееся частью капитального строения (здания, сооружения, в том числе автомобильной стоянки), принадлежащее юридическому или физическому лицу и зарегистрированное как объект недвижимого имущества.

Капитальными строениями сверхнормативного незавершенного строительства признаются капитальные строения, по которым превышены нормативные сроки строительства, установленные проектной документацией, *за исключением капитальных строений, находящихся на реконструкции, модернизации.*

Не признаются объектом налогообложения у организаций:

- капитальные строения сверхнормативного незавершенного строительства по объектам строительства, финансируемым из бюджета, а также капитальные строения сверхнормативного незавершенного строительства, относящиеся к объектам жилищного строительства, за исключением встроенной, пристроенной, встроенно-пристроенной нежилой части жилого дома в соответствии с проектной документацией на возведение объекта, сметой;

- капитальные строения сверхнормативного незавершенного строительства, осуществляемого собственными силами без привлечения сторонней строительной организации (хозяйственным способом).

Пример. Нормативный срок строительства объекта истек в декабре 2012 года. Объем выполненных строительных работ составил 1000 млн. руб., в том числе 600 млн. руб. – хозяйственным способом. С января 2013 года организация будет являться плательщиком налога на недвижимость за сверхнормативное незавершенное строительство от стоимости строительных работ, выполненных с привлечением подрядной организации, то есть от 400 млн. руб.

Освобождаются от налога на недвижимость:

- капитальные строения, их части социально-культурного назначения и жилищного фонда местных Советов депутатов, организаций (за исключением принадлежащих организациям жилых помещений в многоквартирных жилых домах, не используемых для проживания физическими лицами), капитальные строения, их части организаций культуры;

- капитальные строения, предназначенные для охраны окружающей среды и улучшения экологической обстановки по перечню, утвержденному Указом Президента Республики Беларусь №144 от 20.03.2009;

- капитальные строения, признаваемые в установленном порядке материальными историко-культурными ценностями, включенные в Государственный список историко-культурных ценностей Республики Беларусь, по перечню таких ценностей, утвержденному Советом Министров Республики Беларусь, при

условии выполнения их собственниками (владельцами) законодательства об охране историко-культурного наследия;

- впервые введенные в действие здания и сооружения организаций в течение одного года с момента их ввода в эксплуатацию;

- капитальные строения, их части, а также машино-места, принадлежащие многодетным семьям, военнослужащим срочной военной службы, участникам Великой Отечественной войны и лицам, имеющим право на льготное налогообложение в соответствии с Законом Республики Беларусь «О ветеранах».

При этом в случае сдачи организациями и индивидуальными предпринимателями в аренду, иное возмездное либо безвозмездное пользование капитальных строений, их частей, машино-мест, освобожденных от налога на недвижимость, а также капитальных строений, их частей, машино-мест бюджетных организаций такие объекты подлежат налогообложению налогом на недвижимость в общеустановленном порядке.

***Пример.** Бюджетная организация сдает в аренду помещения коммерческой организации и бюджетной организации. В части помещений, сданных в аренду коммерческим организациям, бюджетная организация признается плательщиком налога на недвижимость. В части помещений, сданных в аренду бюджетной организации, уплата налога на недвижимость не производится.*

Налоговая база налога на недвижимость определяется:

- *организациями* – исходя из наличия на 1 января календарного года капитальных строений, их частей, машино-мест *по остаточной стоимости и стоимости капитальных строений сверхнормативного незавершенного строительства*;

- *физическим лицам* – исходя из оценки принадлежащих им капитальных строений, их частей машино-мест, порядок которой утвержден Указом Президента Республики Беларусь №187 от 28.03.2008.

Годовая ставка налога на недвижимость установлена в размере:

- *для организаций* – 1% *от остаточной стоимости* капитальных строений, их частей, машино-мест;

- *для организаций*, имеющих в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении объекты сверхнормативного незавершенного строительства (за исключением организаций, имеющих объекты сверхнормативного незавершенного строительства и завершающих их строительство в сроки, определенные Советом Министров Республики Беларусь) – 2% *от стоимости капитальных строений сверхнормативного незавершенного строительства*;

- *для физических лиц*, в том числе индивидуальных предпринимателей, для гаражных кооперативов и кооперативов, осуществляющих эксплуатацию автомобильных стоянок, садоводческих товариществ, жилищно-строительных, потребительских кооперативов, товариществ собственников, созданных для обслуживания жилых домов, в части, приходящейся на граждан – членов кооперативов, товариществ, – 0,1%.

Местные Советы депутатов имеют право увеличивать (уменьшать), но *не более чем в два раза* ставки налога на недвижимость отдельным категориям

плательщиков. С 2013 г. областные (Минский городской) Советы депутатов получили право увеличивать, но *не более чем в пять раз*, ставки налога на недвижимость по капитальным строениям, неиспользуемым (неэффективно используемым).

Налоговым периодом по налогу на недвижимость признается календарный год. *Годовая сумма налога* на недвижимость исчисляется как произведение налоговой базы и налоговой ставки.

Организации представляют в налоговые органы по месту постановки на учет налоговые декларации (расчеты) по налогу на недвижимость *не позднее 20 марта отчетного года*. Уплата налога на недвижимость производится организациями по их выбору: *один раз в год* в размере годовой суммы налога не позднее 22 марта текущего года *или ежеквартально* не позднее 22-го числа третьего месяца каждого квартала в размере одной четвертой годовой суммы налога.

По капитальным строениям, их частям, в том числе сверхнормативного незавершенного строительства, а также машино-местам, выбывающим у организаций в течение налогового периода, а также в связи с утратой отдельными организациями, в том числе бюджетными, в течение года статуса плательщика налога на недвижимость исчисление и уплата налога на недвижимость прекращаются с квартала, следующего за кварталом, в котором имели место такие выбытие, утрата статуса плательщика налога на недвижимость.

При приобретении организациями в течение года капитальных строений, их частей, машино-мест либо их возникновении, а также признании плательщиками налога на недвижимость отдельных организаций (в том числе бюджетных) исчисление и уплата налога на недвижимость осуществляются с квартала, следующего за кварталом, в котором имели место такое приобретение, возникновение.

При этом *уточненная налоговая декларация* с внесенными изменениями и дополнениями *представляется не позднее 20* числа третьего месяца квартала, следующего за кварталом, в котором имели место возникновение либо утрата права на освобождение от налога на недвижимость, выбытие либо поступление зданий и сооружений.

Суммы налога на недвижимость включаются в затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемые при налогообложении, *кроме* сумм налога на недвижимость, исчисленных со стоимости капитальных строений сверхнормативного незавершенного строительства.

Пример. У организации в собственности имеется здание, остаточная стоимость которого по состоянию на 1 января 2013 года составила 100 млн. руб. Местным Советом депутатов установлен повышающий коэффициент к ставке налога на недвижимость в размере 1,7.

Годовая сумма налога на недвижимость, подлежащая уплате организацией, составит 1,7 млн. рублей ($100 \times 1\% \times 1,7$).

Организация не позднее 20 марта 2012 года подаст налоговую декларацию. Уплата налога по выбору организации будет осуществляться не позднее 22 числа третьего месяца каждого квартала в размере $\frac{1}{4}$ годовой суммы, то есть в размере 0,425 млн. рублей, или один раз в год в размере 1,7 млн. рублей не позднее 22 марта.

В апреле 2013 года организация приобрела здание на аукционе. Начиная с 3 квартала 2013 года, по приобретенному зданию организация становится плательщиком налога на недвижимость. Остаточная стоимость здания на 1 июля составила 70 млн. рублей. Годовая сумма налога на недвижимость по данному зданию составит 0,35 млн. рублей ($70 \times 0,5\% \times 1,7$). Уточненную налоговую декларацию организации необходимо предоставить не позднее 20 сентября 2013 года.

Физические лица уплачивают налог на недвижимость не позднее 15 ноября текущего года на основании извещения налогового органа, ежегодно вручаемого до 1 августа текущего налогового периода.

2.6.2 Земельный налог

Целью платы за землю является обеспечение экономическими методами рационального использования земель, формирование средств для осуществления мероприятий по землеустройству, повышению качества земель и их охране, а также социальному развитию территории. Платежи за землю включают земельный налог и арендную плату за арендуемые земельные участки, находящиеся в государственной собственности. Земельный налог является республиканским налогом, закрепленным за местными бюджетами. Доля земельного налога в налоговых доходах консолидированного бюджета страны за 2012 год составила 1,8% (поступления по земельному налогу составили 1,8 трлн. рублей).

Порядок исчисления и уплаты земельного налога определен главой 18 НК РБ. **Плательщиками земельного налога** признаются организации и физические лица, у которых земельные участки на территории Республики Беларусь находятся на праве постоянного или временного пользования, пожизненного наследуемого владения или частной собственности. *Бюджетные организации* плательщиками земельного налога не признаются.

Основаниями для исчисления земельного налога являются:

- государственный акт на земельный участок, удостоверение на право временного пользования земельным участком, свидетельство (удостоверение) о государственной регистрации, решение уполномоченного государственного органа, являющееся основанием для возникновения или перехода права на земельный участок;

- сведения о наличии земель, о предоставленных во временное пользование и своевременно не возвращенных земельных участках, самовольно занятых, используемых не по целевому назначению, о земельных участках, на которых расположены объекты сверхнормативного незавершенного строительства.

Отсутствие у организаций или физических лиц указанных документов либо отсутствие предусмотренной законодательством государственной регистрации прав частной собственности, пожизненного наследуемого владения, постоянного или временного пользования земельными участками не являются основанием для непризнания организаций или физических лиц плательщиками в отношении земельных участков, которыми они фактически пользуются.

Земельный налог исчисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия уполномоченным государственным органом решения, являющегося основанием для возникновения или перехода права на земельный участок.

Объектами налогообложения земельным налогом признаются расположенные на территории Республики Беларусь земельные участки, находящиеся:

- в частной собственности, постоянном или временном пользовании организаций;
- в частной собственности, пожизненном наследуемом владении или временном пользовании физических лиц, а также принятые физическими лицами по наследству.

Объектами налогообложения земельным налогом не признаются:

- земли общего пользования населенных пунктов (*земли, занятые улицами, проспектами, площадями, проездами, набережными, бульварами, скверами, парками и другими общественными местами*);
- земельные участки, занятые кладбищами;
- земли лесного фонда, земли водного фонда (за исключением сельскохозяйственных земель и земель, занятых зданиями, сооружениями и другими объектами, не связанными с ведением лесного хозяйства);
- земли запаса;
- земельные участки общего пользования садоводческих товариществ, дачных кооперативов;
- земли заповедников, национальных и дендрологических парков, ботанических садов (кроме входящих в их состав сельскохозяйственных земель).

Льготы по земельному налогу предусматривают освобождение от налога отдельных категорий земельных участков:

- земельных участков, занятых материальными историко-культурными ценностями, включенными в Государственный список историко-культурных ценностей Республики Беларусь, по перечню таких ценностей, утвержденному Советом Министров Республики Беларусь, при условии выполнения их собственниками обязательств, обусловленных законодательством об охране историко-культурного наследия;
- опытных полей, используемых для научной деятельности;
- земельных участков, предоставленных для строительства жилых домов организациям, за исключением площадей земельного участка, приходящихся на встроенную, пристроенную, встроенно-пристроенную нежилую часть дома в соответствии с проектной документацией на возведение объекта, сметой (сметной документацией), – на период их строительства.

Освобождение от земельного налога предоставляется с месяца, в котором возникло право на льготу. При утрате в течение календарного года права на льготу земельный налог исчисляется и уплачивается, начиная с месяца, следующего за месяцем утраты этого права.

В случае сдачи организациями и индивидуальными предпринимателями в аренду, иное возмездное или безвозмездное пользование зданий и сооружений (их частей), машино-мест, расположенных на земельных участках, освобожденных от земельного налога, а также зданий, сооружений (их частей), маши-

но-мест бюджетных организаций возникает обязанность по исчислению и уплате земельного налога. Суммы земельного налога исчисляются пропорционально площадям зданий и сооружений (их частей), машино-мест, занимаемым арендаторами (пользователями).

Налоговая база земельного налога определяется:

1) *в размере кадастровой стоимости земельного участка*, за исключением земельных участков, предоставленных для использования в сельскохозяйственных целях и других случаях, предусмотренных НК РФ. Для исчисления земельного налога принимается кадастровая стоимость земельного участка в зависимости от функционального использования данного участка, которое определяется их целевым назначением. По целевому назначению земельных участков выделяют 5 оценочных зон:

- *общественно-деловая* (административно-деловая, культурно-просветительская, научно-образовательная, торгово-обслуживающая, лечебно-оздоровительная, спортивно-рекреационная застройка);

- *жилая многоквартирная*;

- *жилая усадебная* (объекты усадебной жилой застройки, организации, осуществляющие хранение транспортных средств физических лиц, гаражных кооперативов);

- *производственная* (промышленная, коммунально-обслуживающая, коммунально-складская застройка);

- *рекреационная* (земельные участки для размещения объектов природоохранного, оздоровительного, историко-культурного назначения);

2) *по площади земельного участка и баллу кадастровой оценки земель сельскохозяйственных организаций* (при наличии кадастровой оценки), в том числе крестьянских (фермерских) хозяйств. Площадь земельного участка устанавливается в качестве налоговой базы для:

- сельскохозяйственных земель сельскохозяйственного назначения;

- земельных участков, входящих в состав земель лесного и водного фонда, предоставленных для использования в сельскохозяйственных целях;

- земельных участков *общественно-деловой зоны* для размещения автомобильных заправочных и газонаполнительных станций, автомобильных рынков, игорных заведений, иных объектов, производственной зоны и рекреационной зоны при кадастровой стоимости земельных участков соответственно менее 5 180, 28 253, 14 126 и 15 539 руб. за гектар; *жилой многоквартирной зоны и жилой усадебной зоны* при кадастровой стоимости земельных участков соответственно менее 41 440 и 20 720 руб. за гектар.

Кадастровая стоимость земельного участка – это расчетная денежная сумма, отражающая ценность (полезность) земельного участка при использовании его по существующему целевому назначению и включенная в регистр стоимости земельных участков государственного земельного кадастра. Кадастровая стоимость земельных участков определяется согласно сведениям о кадастровой стоимости земельного участка, зарегистрированного в Едином государственном регистре недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним.

Налоговая база земельного налога определяется на 1 января календарного года в белорусских рублях, за который производится исчисление налога. Налоговая база для земельного участка, предоставленного для нескольких целей, для которых предусмотрены разные ставки земельного налога, определяется в размере суммы кадастровой стоимости, определенной исходя из площадей, приходящихся на соответствующее функциональное использование земельного участка.

Ставки земельного налога зависят от таких факторов, как целевое использование земельного участка, его местоположение, качество и не зависят от результатов хозяйственной и иной деятельности. В Республике Беларусь установлены следующие виды ставок земельного налога:

1) *на сельскохозяйственные земли сельскохозяйственного назначения* (пахотные земли, залежные земли, земли под постоянными культурами, луговые земли) при наличии кадастровой оценки ставки устанавливаются согласно приложению 2 к НК РБ (в бел. руб. за 1 га). Ставка земельного налога на земельные участки, занятые зданиями, сооружениями и другими объектами, устанавливается в размере 0,84 белорусских рублей за гектар;

2) *средние ставки земельного налога по районам Республики Беларусь* устанавливаются согласно приложению 3 к НК РБ в бел. руб. за 1 га. Например, данная ставка применяется для сельскохозяйственных земель сельскохозяйственного назначения, по которым отсутствует кадастровая оценка;

3) *ставки на земельные участки, расположенные в границах населенных пунктов, за пределами населенных пунктов, на земельные участки садоводческих товариществ и дачных кооперативов* устанавливаются в зависимости от вида функционального использования участка. При этом, исходя из кадастровой оценки земельного участка, применяется либо фиксированная ставка налога (в белорусских рублях за 1 га), либо процентная.

Например: Ставки земельного налога на земельные участки промышленности, транспорта, связи, энергетики, обороны и иного назначения, расположенные за пределами населенных пунктов, земельные участки садоводческих товариществ и дачных кооперативов:

- для общественно-деловой зоны для размещения автомобильных заправочных и газонаполнительных станций, автомобильных рынков, игорных заведений, иных объектов, а также для производственной зоны:

при кадастровой стоимости земельных участков соответственно менее 5 180, 28 253 и 14 126 белорусских рублей за гектар устанавливаются в размере 155,39 белорусского рубля за гектар;

при кадастровой стоимости земельных участков соответственно 5 180, 28 253 и 14 126 белорусских рублей за гектар и выше устанавливаются в размерах согласно приложению 5 к настоящему Кодексу;

- для жилой многоквартирной зоны:

при кадастровой стоимости земельных участков менее 41 440 белорусских рублей за гектар устанавливается в размере 10,36 белорусского рубля за гектар;

при кадастровой стоимости земельных участков 41 440 белорусских рублей за гектар и выше устанавливается в размере согласно приложению 5 к настоящему Кодексу.

По землям, занятым объектами сверхнормативного незавершенного строительства, ставки земельного налога увеличиваются в 2 раза.

Местные Советы депутатов имеют право увеличивать (уменьшать), но не более чем в два раза ставки земельного налога отдельным категориям плательщиков. Решения местных Советов депутатов об увеличении ставок земельного налога не распространяются на юридические лица и индивидуальных предпринимателей, получающих государственную поддержку в виде изменения установленного законодательством срока уплаты налогов, сборов, таможенных платежей и пени, финансовой помощи из республиканского бюджета.

На земельные участки, предоставленные во временное пользование и своевременно не возвращенные в соответствии с законодательством, самовольно занятые, используемые не по целевому назначению, применяются ставки земельного налога, увеличенные на коэффициент 10.

Налоговым периодом земельного налога признается календарный год.

Организации исчисляют земельный налог самостоятельно и представляют в инспекцию МНС по месту постановки на учет налоговые декларации (расчет) о сумме налога на текущий год ежегодно не позднее 20 февраля, а по вновь отведенным земельным участкам, а также земельным участкам, предоставленным в аренду, – не позднее 20 числа месяца, следующего за месяцем принятия решения или сдачи участка в аренду. В отношении земельных участков, по которым в декабре текущего года уполномоченным государственным органом принято решение, являющееся основанием для возникновения или перехода права на земельный участок, плательщики-организации представляют налоговые декларации (расчеты) не позднее 20 февраля года, следующего за годом принятия такого решения.

С налоговой декларацией (расчетом) по земельному налогу на текущий год плательщики-организации представляют в налоговые органы сведения о физических лицах, имеющих право на льготы по земельному налогу по форме, утвержденной МНС РБ.

Сумма земельного налога исчисляется как произведение налоговой базы и соответствующих ставок земельного налога. При использовании в качестве налоговой базы кадастровой стоимости расчет земельного налога производится следующим образом:

$$H_3 = KС_{1 \text{ кв. м}} \times S_{3y} \times C_3 \div 100 \times K_M \times T_M \div 12,$$

где $KС_{1 \text{ кв. м}}$ – кадастровая стоимость одного квадратного метра земельного участка; S_{3y} – площадь земельного участка, кв. м; C_3 – ставка земельного налога в %; K_M – коэффициент к ставке земельного налога, установленный решением местных Советов депутатов; T_M – число месяцев пользования земельным участком.

При использовании в качестве налоговой базы площади участка расчет земельного налога производится по формуле

$$H_3 = S_{3y} \times C_\phi \times K_M \times T_M \div 12,$$

где C_ϕ – фиксированная ставка земельного налога в рублях за 1 гектар.

Уплата земельного налога производится организациями *по их выбору без изменения в течение налогового периода: либо* один раз в год в размере исчисленной суммы за год – не позднее 22 февраля текущего года, *либо* ежеквартально не позднее 22-го числа второго месяца каждого квартала – в размере одной четвертой годовой суммы земельного налога. За земли, по которым уполномоченным государственным органом принято решение, являющееся основанием для возникновения или перехода права на земельный участок, *в ноябре*, налог уплачивается *не позднее 22 декабря*.

Суммы земельного налога включаются организациями (кроме бюджетных организаций) и индивидуальными предпринимателями в затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), учитываемые при налогообложении. По возводимым объектам суммы земельного налога включают в стоимость объектов незавершенного капитального строительства.

Не включаются в затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг) учитываемые при налогообложении суммы земельного налога: возмещаемые плательщиками в случаях, предусмотренных НК; исчисленные на земельные участки, предоставленные во временное пользование и своевременно не возвращенные, самовольно занятые, используемые не по целевому назначению, с применением ставок земельного налога, увеличенных на коэффициент 10.

Исчисление земельного налога плательщикам – физическим лицам производится налоговыми органами на 1 января каждого налогового периода. Физические лица уплачивают земельный налог не позднее 15 ноября на основании извещения налогового органа, ежегодно вручаемого до 1 августа текущего года. В случае вручения извещения по истечении указанного срока земельный налог уплачивается не позднее 30 дней со дня вручения извещения.

Пример. 15 марта 2013 года решением Витебского областного совета депутатов организации в собственность выделен земельный участок площадью 0,4 га для размещения здания административного назначения. По функциональному назначению земельный участок относится к общественно-деловой зоне. Стоимость 1 м. кв. согласно данным национального кадастрового агентства составляет 15 \$ США. Курс доллара на 1 января 2013 года составил 8570 белорусских рублей. Местным советом депутатов установлен повышающий коэффициент к ставке земельного налога в размере 1,5.

С апреля 2013 года данная организация признается плательщиком земельного налога. Ставка земельного налога по общественно-деловой зоне при кадастровой стоимости 1 га участка менее 218 млн. рублей составляет 1 200 000 рублей за 1 га. Если стоимость участка составит более 218 млн. рублей за гектар, то ставка составит 0,55%.

Кадастровая стоимость 1 га участка составит 1 285 500 000 рублей ($10\ 000 \times 15 \times 8570$), следовательно, ставка земельного налога составит 0,55%. Налоговой базой признается кадастровая стоимость земельного участка.

Сумма земельного налога за 9 месяцев 2013 г. составит 3 181 612 рублей ($0,4 \times 10\ 000 \times 15 \times 8570 \times 0,55\% \times 1,5 \times 9/12$).

Налоговая декларация подается организацией не позднее 20 апреля 2013 г. Уплата налога осуществляется не позднее 22 числа второго месяца квартала в сумме 1 237 500 рублей ($3\ 181\ 612/3$).

2.6.3 Экологический налог

Экологический налог представляет собой плату субъектов хозяйствования за вредное воздействие на окружающую среду, которое они оказывают при осуществлении хозяйственной деятельности. Налог предназначен для формирования средств на финансирование мероприятий, связанных с поддержанием экологического благополучия в государстве: стимулирование охраны природы потребителями, разработку и внедрение безотходных технологий, утилизацию отходов и т. п. Кроме фискальной функции, экологический налог выполняет и регулируемую функцию – используется в качестве инструмента организации эффективного природопользования, предполагающего минимальное загрязнение окружающей среды. Экологический налог – это республиканский налог, формирующий республиканский и местный бюджеты. Его доля (вместе с налогом за добычу природных ресурсов) в структуре налоговых доходов Беларуси невелика и за 2012 год составила 2,5%.

Порядок исчисления и уплаты экологического налога изложен в главе 19 НК РБ. **Плательщиками экологического налога признаются** организации и индивидуальные предприниматели.

Не являются плательщиками экологического налога бюджетные организации; организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на применение упрощенной системы налогообложения; плательщики единого налога для производителей сельскохозяйственной продукции; индивидуальные предприниматели, уплачивающие единый налог; крестьянские (фермерские) хозяйства в течение трех лет со дня их государственной регистрации в части деятельности по производству продукции растениеводства (кроме цветов и декоративных растений), животноводства (кроме пушного звероводства), рыбоводства и пчеловодства.

Плательщиками налога за захоронение отходов производства на объектах захоронения отходов признаются собственники отходов производства.

Объектами налогообложения экологическим налогом признаются:

- 1) выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух;
- 2) сброс сточных вод;
- 3) хранение, захоронение отходов производства;

Объектами налогообложения экологическим налогом не признаются:

- выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух мобильными источниками (то есть от всех видов транспортных средств, в том числе от отопительного оборудования, установленного на них);

- выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух от стационарных источников выбросов при объемах выбросов каждого из загрязняющих веществ, указанных в приложении 6 к НК РБ;

- сброс сточных вод, отводимых в окружающую среду системой дождевой канализации с территории, на которой они образовались в результате выпадения атмосферных осадков;

- хранение отходов производства на объектах обезвреживания и (или) использования таких отходов, предназначенных к обезвреживанию и (или) ис-

пользованию, в количестве, соответствующем технологическому регламенту этих объектов;

- захоронение отходов производства, подобных отходам жизнедеятельности населения, при общем объеме захоронения отходов производства 50 и менее тонн в год;

Следует отметить, что экологическим налогом за выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух облагаются только те загрязняющие вещества, которые перечислены в приложении 6 к НК РБ.

Налоговая база экологического налога определяется как фактические объемы:

- выбросов загрязняющих веществ в атмосферный воздух;
- сбросов сточных вод;
- отходов производства, подлежащих хранению, захоронению;

Налоговая база определяется плательщиками по каждому объекту налогообложения на основе данных первичного учета.

Ставки экологического налога по объектам налогообложения устанавливаются в размерах согласно приложениям 6 – 8 к НК.

К ставкам экологического налога, указанным в приложениях 6 – 8 к НК, применяются следующие коэффициенты:

- за выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух, образующиеся при сгорании биогаза и биотоплива (топливные брикеты из биомассы, древесное топливо, отходы сельскохозяйственной деятельности) для получения тепловой и (или) электрической энергии, – 0,5;

- за выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух, образующиеся при сгорании топлива для удовлетворения теплоэнергетических нужд населения, – 0,27;

- за выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух, за сброс сточных вод, за хранение, захоронение отходов производства плательщиками, получившими экологический сертификат соответствия, в течение трех лет со дня получения этого сертификата – 0,9.

Льготы по налогу установлены в виде понижения ставок налога (понижающие коэффициенты приведены выше), уменьшения исчисленной суммы налога и освобождения от уплаты налога. Например: освобождаются от уплаты крестьянские (фермерские) хозяйства в течение 3-х лет с момента регистрации. Уменьшение исчисленной суммы налога предусмотрено для плательщиков, направляющих капитальные вложения на строительство, реконструкцию объектов размещения, обезвреживания, использования отходов производства и др. цели защиты окружающей среды. При этом право на уменьшение размера экологического налога возникает у субъекта хозяйствования, начиная с того налогового периода (квартала), в котором осуществлены (оплачены) расходы на финансирование (освоение) капитальных вложений, при условии соответствующего отражения на счетах бухгалтерского учета, но не более исчисленной суммы экологического налога. Сумма освоенных (оплаченных) капитальных вло-

жений, не зачтенная в отчетном налоговом периоде, может учитываться в следующих налоговых периодах, в том числе и в следующем году.

Пример. Организация в апреле 2013 года осуществляет реконструкцию газоочистных установок. В I квартале сумма произведенных капитальных вложений составляет 5 000 млн. рублей (оплата произведена во II квартале 2013 года). Сумма произведенных капитальных вложений за II квартал 2013 года составляет 60 000 тыс. рублей (в том числе оплаченных – 50 000 млн. рублей). Исчисленная сумма экологического налога за выбросы загрязняющих веществ составляет за II квартал 2013 года 45 000 млн. рублей.

Организация в I квартале 2013 года не вправе применить льготу, так как капитальные вложения не оплачены. Можно применить льготу во II квартале 2013 года на сумму 45 000 млн. рублей в пределах исчисленного налога. Льготу по оставшейся части капитальных вложений – 20 000 млн. руб. (65 000 – 45 000) – можно применить после того, как произойдет оплата капитальных вложений и в пределах сумм начисленного налога.

Налоговым периодом экологического налога признается календарный квартал.

Экологический налог за захоронение отходов производства на объектах захоронения отходов исчисляется владельцами объектов захоронения отходов и предъявляется ими собственникам отходов производства дополнительно к тарифам за захоронение отходов производства на объектах захоронения отходов.

Сумма экологического налога исчисляется как произведение налоговой базы и налоговой ставки.

Плательщики ежеквартально представляют в налоговые органы налоговую декларацию (расчет) не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом по форме, установленной МНС РБ.

Налоговые декларации (расчеты) за хранение отходов производства на объектах хранения отходов представляются плательщиками – владельцами объектов хранения отходов в налоговый орган не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом, в котором возникло налоговое обязательство по экологическому налогу.

Уплата экологического налога владельцами объектов захоронения отходов производится в размере фактически полученных от собственников отходов производства сумм налога за захоронение отходов производства.

Следует отметить, что нормами НК РБ плательщикам экологического налога предоставлено право применять упрощенный порядок уплаты экологического налога, согласно которому сумма экологического налога может исчисляться ими исходя из установленных годовых лимитов и соответствующих ставок налога. Такой порядок вправе применять плательщики экологического налога при наличии установленных годовых лимитов. При этом плательщики, осуществляющие исчисление и уплату экологического налога в данном порядке, представляют в налоговый орган налоговые декларации (расчеты) в два этапа:

1) не позднее 20 апреля текущего календарного года исходя из установленного лимита. Уплата экологического налога производится по выбору плательщика: один раз в год в размере исчисленной суммы за год не позднее 22 апреля текущего года или ежеквартально не позднее 22-го числа месяца, следующего

за отчетным кварталом, в размере одной четвертой исчисленной суммы экологического налога;

2) не позднее 20 января года, следующего за истекшим годом, на основании фактических годовых объемов выбросов в атмосферный воздух загрязняющих веществ, сбросов сточных вод, хранения и захоронения отходов. Не позднее 22 января года, следующего за истекшим, производится доплата экологического налога. В случае, когда указанные объемы не превышают установленных годовых лимитов, излишне уплаченные суммы налога подлежат зачету либо возврату плательщикам в порядке, установленном ст. 60 НК РБ.

Суммы экологического налога включаются организациями и индивидуальными предпринимателями в затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), учитываемые при налогообложении.

Пример. Организация имеет разрешение на выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух, в котором указаны следующие объемы выбросов:

- ксилол (3-й класс опасности) – 0,25 т/год;
- сероводород (2-й класс опасности) – 0,15 т/год;
- ртуть (1-й класс опасности) – 0,0013 т/год.

Организация приняла решение исчислять экологический налог по упрощенной схеме, то есть исходя из установленного годового лимита. Фактические объемы выбросов за 2013 г. составили: ксилол – 0,23 т; сероводород – 0,13 т; ртуть – 0,0012 т.

Ставка экологического налога за выбросы в атмосферный воздух ксилола составляет – 1255225 рублей, ртути – 126835814 рублей, сероводорода – 3796698 рублей.

В декларации, представленной по сроку 20 апреля, организация укажет следующие суммы экологического налога:

- по ксилолу 300 тыс. рублей ($0,25 \times 1255225$);
- по ртути 200 тыс. рублей ($0,0013 \times 126835814$);
- по сероводороду 600 тыс. рублей ($0,15 \times 3796698$).

Итого годовая сумма экологического налога согласно лимиту составит 1100 тыс. рублей. В данном случае организация за I–III кварталы 2013 г. уплачивает экологический налог ежеквартально в размере 275 тыс. рублей (1/4 годовой суммы налога, исчисленной исходя из установленного лимита). По сроку 20 января 2014 года организация представит налоговую декларацию, в которой отразит сумму экологического налога, исчисленную исходя из фактических выбросов за год. За IV квартал 2013 г. исчисление и уплата экологического налога производится исходя из фактических годовых выбросов загрязняющих веществ с учетом сумм налога, уплаченных в I–III кварталах 2013 г.

2.6.4 Налог на добычу (изъятие) природных ресурсов

Налог за добычу (изъятие) природных ресурсов по своей сути является платой за природопользование, используется в качестве инструмента организации эффективного природопользования (через установление лимитов добычи природных ресурсов). Это республиканский налог, формирующий местные бюджеты (областные и базового уровня).

Плательщиками налога за добычу (изъятие) природных ресурсов признаются организации и индивидуальные предприниматели. Не признаются плательщиками бюджетные организации.

Объектами налогообложения признается добыча (изъятие) природных ресурсов, указанных в ст. 211 НК РБ: песка формовочного, стекольного, строительного; песчано-гравийной смеси; камня строительного, облицовочного; во-

ды (поверхностной и подземной); минеральной воды, полиметаллического водного концентрата, минерализованной воды, добываемой для поддержания пластового давления при добыче нефти; грунта для земляных сооружений; глины, супесей, суглинка и трепелов; бентонитовых глин; соли калийной (в пересчете на оксид калия), каменной; нефти; мела, мергеля, известняка и доломита; гипса (ангидрита); железных руд; торфа влажностью 40 процентов; сапропелей влажностью 60 процентов; мореного дуба; янтаря; золота; виноградной улитки; личинок хирономид; зеленой лягушки (прудовой, съедобной, озерной); гадюки обыкновенной; бурого угля (в пересчете на условное топливо); горючих сланцев (в пересчете на условное топливо); длиннопалый (узкопалый) рак.

Не признаются объектом налогообложения:

- добыча нефтяного попутного газа, полезных ископаемых, остающихся во вскрышных, вмещающих породах, в отвалах или отходах перерабатывающих производств, и составляющих нормативные потери полезных ископаемых;

- изъятие полезных ископаемых из недр при строительстве подземных частей зданий, сооружений и иных объектов строительства, не связанное с добычей полезных ископаемых;

- добыча грунта, песка, песчано-гравийной смеси для производства работ по преодолению последствий аварии на Чернобыльской АЭС.

Налоговая база налога за добычу (изъятие) природных ресурсов, за исключением соли калийной и нефти, определяется как фактический объем добываемых (изымаемых) природных ресурсов (ФОД).

Ставки налога за добычу (изъятие) природных ресурсов ($C_{доб.}$), за исключением ставок налога за добычу соли калийной и нефти, устанавливаются в белорусских рублях согласно приложению 10 к НК РБ.

Сумма налога исчисляется как произведение налоговой базы и налоговой ставки:

$$H_{доб.} = \text{ФОД} \times C_{доб.}$$

Ставки налога за добычу (изъятие) природных ресурсов в отношении нефти устанавливаются исходя из среднего за истекший налоговый период уровня цен на нефть сорта «Юралс» на мировых рынках нефтяного сырья согласно приложению 10-1 к настоящему Кодексу.

Для целей настоящей главы под средним за истекший налоговый период уровнем цен на нефть сорта «Юралс» на мировых рынках нефтяного сырья понимается сумма средних арифметических цен покупки и продажи на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском) за все дни торгов, деленная на количество дней торгов в соответствующем налоговом периоде.

Ставки налога за добычу (изъятие) природных ресурсов в отношении соли калийной устанавливаются в следующих размерах:

42 520 рублей за добычу (изъятие) 1 тонны соли калийной (в пересчете на оксид калия) (далее в настоящей главе - специфическая ставка);

12 процентов (далее в настоящей главе - адвалорная ставка) от средневзвешенной цены калийных удобрений на внутреннем рынке и при экспорте (далее в настоящей главе - средневзвешенная цена).

Налоговая база налога за добычу (изъятие) природных ресурсов в отношении соли калийной определяется:

- как фактический объем добываемой (изымаемой) соли калийной (в целях применения специфической ставки налога);
- как произведение фактического объема реализации калийных удобрений и средневзвешенной цены реализации 1 тонны калийных удобрений за пределы Республики Беларусь (в целях применения адвалорной ставки налога).

Сумма налога в отношении соли калийной определяется по формуле

$$N_{\text{доб. с. к.}} = \Phi O D_{\text{с.к.}} \times C_{\text{специф.}} + \Phi O P_{\text{эксн.}} \times C_{\text{средневзв.}} \times C_{\text{адвалорн.}}$$

где $\Phi O D_{\text{с.к.}}$ – фактический объем добычи (изъятия) соли калийной (в пересчете на оксид калия); $C_{\text{специф.}}$ – специфическая ставка налога (в рублях); $\Phi O P_{\text{эксн.}}$ – фактический объем реализации калийных удобрений за пределы Республики Беларусь; $C_{\text{средневзв.}}$ – средневзвешенная цена реализации 1 тонны калийных удобрений за пределы Республики Беларусь; $C_{\text{адвалорн.}}$ – адвалорная (процентная) ставка налога.

Средневзвешенная цена определяется Министерством по налогам и сборам Республики Беларусь исходя из информации плательщиков о фактических объемах реализации калийных удобрений за пределы Республики Беларусь: *в стоимостном выражении* (исходя из объема фактической реализации в иностранной валюте, пересчитанного по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь, установленному на последнее число истекшего налогового периода) и *в натуральном выражении* (в физическом весе в тоннах).

При расчете суммы налога за добычу (изъятие) природных ресурсов в отношении нефти *налоговая ставка* определяется в белорусских рублях по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь, установленному на последнее число истекшего налогового периода.

Налоговым периодом налога за добычу (изъятие) природных ресурсов, за исключением налога за добычу нефти, признается *календарный квартал*.

Плательщики *представляют* в налоговые органы *налоговую декларацию* не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. *Уплата налога* за добычу (изъятие) природных ресурсов производится не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Сумма налога за добычу (изъятие) природных ресурсов (за исключением налога в отношении нефти и соли калийной), может исчисляться плательщиками исходя из установленных годовых лимитов и соответствующих ставок налога (см. экологический налог).

Суммы налога за добычу (изъятие) природных ресурсов в пределах установленных лимитов и в случаях, если законодательством установлено ограничение лимитов не предусмотрено, *включаются плательщиками в затраты* по производству и

реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемые при налогообложении. Суммы налога за добычу (изъятие) природных ресурсов сверх установленных лимитов (либо без установленных лимитов) *уплачиваются за счет прибыли* (дохода), остающейся в распоряжении плательщика после уплаты установленных НК РБ налогов, сборов (пошлин).

2.7 Сборы и пошлины в налоговой системе Республики Беларусь и их регулирующее значение

1) Сбор за проезд автомобильных транспортных средств иностранных государств по автомобильным дорогам общего пользования Республики Беларусь (глава 22 НК РБ).

2) Оффшорный сбор (глава 24 НК РБ).

3) Гербовый сбор (глава 25 НК РБ).

4) Консульский сбор (глава 26 НК РБ).

5) Государственная пошлина (глава 27 НК РБ).

6) Патентные пошлины (глава 28 НК РБ).

2.7.1 Сбор за проезд автомобильных транспортных средств иностранных государств по автомобильным дорогам общего пользования Республики Беларусь

Плательщиками сбора за проезд автомобильных транспортных средств иностранных государств по автомобильным дорогам общего пользования Республики Беларусь (далее в настоящей главе - сбор за проезд) признаются организации и физические лица - владельцы (пользователи) автомобильных транспортных средств иностранных государств, использующие автомобильные дороги общего пользования Республики Беларусь.

Объектами обложения сбором за проезд признаются автомобильные транспортные средства иностранных государств:

- въезжающие на территорию Республики Беларусь;

- перемещающиеся по территории Республики Беларусь, в том числе транзитом.

Объектом обложения сбором за проезд не признаются легковые автомобили, зарегистрированные в иностранных государствах.

Под транзитом для целей настоящей главы понимается проезд автомобильного транспортного средства без осуществления его загрузки (разгрузки) между двумя пунктами Государственной границы Республики Беларусь.

Освобождаются от сбора за проезд:

- владельцы (пользователи) автомобильных транспортных средств иностранных государств, выполняющие перевозку грузов гуманитарной помощи населению Республики Беларусь и других государств;

- владельцы (пользователи) автомобильных транспортных средств иностранных государств, выполняющие международные перевозки грузов и пассажиров в соответствии с разрешениями, выданными иностранным государствам на проезд по территории Республики Беларусь;

- работники дипломатических представительств и консульских учреждений иностранных государств;
- работники дипломатических представительств и консульских учреждений Республики Беларусь;
- граждане Российской Федерации и Республики Казахстан, приобретшие в собственность автомобильные транспортные средства с временными (транзитными) регистрационными знаками, при перемещении этих транспортных средств своим ходом транзитом по территории Республики Беларусь;
- санаторно-курортные организации, находящиеся в подчинении Управления делами Президента Республики Беларусь и расположенные на территории Латвийской Республики и Литовской Республики, при въезде принадлежащих им автомобильных транспортных средств на территорию Республики Беларусь;
- владельцы (пользователи) автомобильных транспортных средств иностранных государств, выполняющие международные перевозки грузов в соответствии с разрешениями Европейской конференции министров транспорта, а также осуществляющие отдельные виды международных перевозок грузов и пассажиров, на которые согласно международным договорам Республики Беларусь не требуются разрешения;
- иные организации и физические лица в случаях, определенных Президентом Республики Беларусь и (или) законодательными актами.

Ставки сбора за проезд определяются в зависимости от вида автомобильного транспортного средства и его допустимой общей массы. Под допустимой общей массой автомобильного транспортного средства понимается максимальная технически допустимая масса такого транспортного средства с грузом, водителем и пассажирами, установленная организацией-изготовителем и указанная в свидетельстве о регистрации (техническом паспорте) транспортного средства. Допустимой общей массой автопоезда является сумма допустимых общих масс грузового автомобиля (тягача) и прицепов (полуприцепов). При отсутствии свидетельства о регистрации (технического паспорта) транспортного средства его допустимая общая масса определяется на основании технических характеристик, установленных организацией-изготовителем на это транспортное средство и указанных в автомобильных справочниках транспортных средств. При этом допустимая общая масса грузового автомобиля специального назначения определяется на основании допустимой общей массы модели, на базе которой он сконструирован.

Ставки сбора за проезд устанавливаются в размерах согласно приложению 11 к настоящему Кодексу.

Исчисление сбора за проезд осуществляется владельцем (пользователем) автомобильного транспортного средства иностранного государства. Сумма сбора за проезд уплачивается владельцем (пользователем) автомобильного транспортного средства иностранного государства по ставке и исходя из размера базовой величины, установленных на день фактической уплаты сбора за проезд. В случае изменения ставки сбора за проезд и (или) размера базовой ве-

личины во время нахождения автомобильного транспортного средства иностранного государства на территории Республики Беларусь доплата сбора за проезд не производится.

Сбор за проезд уплачивается владельцем (пользователем) автомобильного транспортного средства иностранного государства:

в автодорожных пунктах пропуска через Государственную границу Республики Беларусь, или при нахождении автомобильного транспортного средства иностранного государства в пределах расчетного сегмента* на территории Республики Беларусь, но не позже проезда расчетного сегмента, или до начала перевозки (поездки) с территории Республики Беларусь при прекращении действия льготы по сбору за проезд - по ставкам, предусмотренным в приложении 11 к настоящему Кодексу;

при нахождении автомобильного транспортного средства иностранного государства за пределами расчетного сегмента (в том числе в случае выявления при осуществлении автомобильного контроля Транспортной инспекцией Министерства транспорта и коммуникаций Республики Беларусь автомобильного транспортного средства иностранного государства, указанного в части первой пункта 5 статьи 221 настоящего Кодекса) либо в случае, определенном частью второй пункта 5 статьи 221 настоящего Кодекса, - по ставкам, предусмотренным в приложении 11 к настоящему Кодексу, увеличенным на коэффициент 20.

При въезде на территорию Республики Беларусь через таможенную границу Евразийского экономического союза в автодорожных пунктах пропуска через Государственную границу Республики Беларусь должностное лицо таможенного органа письменно уведомляет владельца (пользователя) автомобильного транспортного средства иностранного государства об условиях уплаты сбора за проезд, если в соответствии со статьей 221 настоящего Кодекса владелец (пользователь) такого транспортного средства признается плательщиком сбора за проезд.

Уплата сбора за проезд осуществляется в белорусских рублях путем внесения наличных денежных средств через организацию связи Министерства связи и информатизации Республики Беларусь и (или) кассу банка на территории Республики Беларусь либо перечисления денежных средств с использованием системы ЕРИП.

В платежном документе (квитанции), подтверждающем уплату сбора за проезд, указывается номер разрешения на проезд автомобильных транспортных средств иностранных государств по территории Республики Беларусь, выданного иностранному государству на проезд по территории Республики Беларусь. В случае отсутствия номера разрешения указывается номер регистрации предъявления товаров в пункте ввоза или регистрационный знак автомобильного транспортного средства.

2.7.2 Гербовый сбор

В соответствии с гл.25 НК РБ за осуществление операций с простыми и переводными векселями, их копиями, экземплярами переводного векселя взи-

мается гербовый сбор. **Плательщиками** гербового сбора признаются организации и физические лица.

Объектами обложения данным сбором являются:

- 1) передача и получение простых и переводных векселей, их копий и экземпляров переводных векселей в целях изменения права собственности или иных вещественных прав на них, в том числе при выдаче, индоссировании, авалировании простых и переводных векселей;
- 2) предъявление к оплате составленного (выданного), индоссированного или авалированного в Республике Беларусь простого и переводного векселя, информация о которых не представлена в РУП «Республиканский центральный депозитарий ценных бумаг» (далее – Депозитарий).

Таким образом, гербовый сбор уплачивает и передающая и принимающая вексель сторона. **Налоговой базой** гербового сбора признается:

а) вексельная сумма, в пределах которой плательщик сбора отвечает по векселю, а при невозможности определения этой суммы – наибольшая сумма, обозначенная в векселе;

б) сумма, предъявленная к оплате векселя (при наличии объекта обложения, указанного во втором пункте).

Гербовый сбор взимается по **ставке 0,1%**, кроме следующих случаев:

а) при передаче международным организациям, иностранным государственным органам и организациям, иностранным гражданам и лицам без гражданства и получении от них простых и переводных векселей – ставка сбора составляет 15% налоговой базы;

б) при выдаче копий простых и переводных векселей, экземпляров переводных векселей – ставка сбора составляет 20% налоговой базы;

в) при предъявлении к оплате составленного, индоссированного или авалированного в Республике Беларусь простого или переводного векселя, его копии и экземпляра переводного векселя, информация о которых (в нарушение законодательства) не представлена в Депозитарий, – ставка сбора составляет 25% налоговой базы.

Гербовый сбор уплачивается в республиканский бюджет не позднее рабочего дня, следующего за днем осуществления указанных выше операций с векселями. Суммы гербового сбора включаются плательщиками в затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемые при налогообложении.

2.7.3 **Оффшорный сбор**

Оффшорный сбор в соответствии с гл. 24 НК РБ *уплачивают организации и индивидуальные предприниматели – резиденты Республики Беларусь* при наличии следующих обстоятельств (**объектов обложения**):

1) перечисление денежных средств резидентом Республики Беларусь нерезиденту, зарегистрированному в оффшорной зоне, иному лицу по обязательству перед этим нерезидентом или на счет, открытый в оффшорной зоне;

2) исполнение обязательства в неденежной форме перед нерезидентом Республики Беларусь, зарегистрированным в оффшорной зоне;

3) переход в соответствии с законодательством имущественных прав и (или) обязанностей в связи с переменной лиц в обязательстве, сторонами которого выступают резидент Республики Беларусь и нерезидент, зарегистрированный в оффшорной зоне.

Оффшорные зоны – это государства (территории), в которых действует льготный налоговый режим и (или) не предусматривается раскрытие и предоставление информации о финансовых операциях. Перечень оффшорных зон определяется Президентом Республики Беларусь.

Ставка оффшорного сбора – 15%.

Налоговой базой выступает сумма денежных средств, перечисляемых плательщиком сбора на счета нерезидента Республики Беларусь в оффшорной зоне, а также сумма исполнения указанных выше обязательств в неденежной форме, определяемая исходя из цены договора. *Оффшорный сбор уплачивается* до перечисления денежных средств в иностранной валюте, в которой осуществляется платеж, или белорусских рублях по официальному курсу, установленному Национальным банком Республики Беларусь на дату их перечисления. При исполнении обязательств в неденежной форме либо переходе имущественных прав и (или) обязанностей в связи с переменной лиц в обязательствах оффшорный сбор уплачивается не позднее дня, следующего за днем исполнения обязательств или перемены лиц в обязательствах, в иностранной валюте или белорусских рублях по официальному курсу, установленному Национальным банком Республики Беларусь соответственно на дату исполнения этих обязательств резидентами Республики Беларусь, на дату перемены лиц в обязательствах.

Налоговым периодом является календарный месяц. *Налоговая декларация* представляется не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим месяцем. *Суммы оффшорного сбора* включаются резидентами Республики Беларусь в затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемые при налогообложении.

Тема 3. Местные налоги и сборы

Местные налоги и сборы устанавливаются Налоговым кодексом Республики Беларусь, а вводятся решениями местных органов власти (областные, Минский городской Совет депутатов, Совет депутатов базового территориального уровня) при составлении местных бюджетов. На протяжении последних лет количество местных налогов и сборов значительно сократилось. В настоящее время в Республике Беларусь законодательством определены следующие местные налоги и сборы:

- налог за владение собаками;
- курортный сбор;
- сбор с заготовителей.

3.1 Налог за владение собаками

Плательщиками налога за владение собаками признаются физические лица.

Объектом налогообложения налогом за владение собаками признается владение собаками в возрасте трех месяцев и старше.

Налоговая база налога за владение собаками определяется как количество собак в возрасте трех месяцев и старше на 1-е число первого месяца налогового периода.

Ставки налога за владение собаками устанавливаются в зависимости от высоты животных в холке:

- до 40 сантиметров - в размере не более 0,5 базовой величины за каждый месяц налогового периода;
- от 40 до 70 сантиметров - в размере не более 1 базовой величины за каждый месяц налогового периода;
- 70 и более сантиметров, а также если породы собак включены в перечень потенциально опасных пород собак - в размере не более 1,5 базовой величины за каждый месяц налогового периода.

Налоговым периодом налога за владение собаками признается календарный квартал.

Сумма налога за владение собаками исчисляется как произведение налоговой базы и налоговой ставки. При исчислении суммы налога за владение собаками принимается размер базовой величины, установленный на 1-е число первого месяца налогового периода. Уплата налога за владение собаками производится плательщиками путем внесения сумм налога организациям, осуществляющим эксплуатацию жилищного фонда, одновременно с внесением платы за пользование жилым помещением (платы за техническое обслуживание).

Организации, осуществляющие эксплуатацию жилищного фонда, производят прием сумм налога за владение собаками и их перечисление в бюджет не позднее 27-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, а также представляют в налоговый орган по месту постановки на учет информацию о перечислении налога за владение собаками в произвольной форме не позднее 30-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговая декларация (расчет) по налогу за владение собаками не представляется.

Суммы налога за владение собаками не включаются индивидуальными предпринимателями в затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемые при налогообложении.

3.2 Сбор с заготовителей

Плательщиками курортного сбора признаются физические лица, прибывающие на санаторно-курортное лечение, за исключением лиц,

направляемых на оздоровление и санаторно-курортное лечение бесплатно в соответствии с законодательными актами.

Объектом обложения курортным сбором признается нахождение физического лица в санаторно-курортных и оздоровительных организациях, расположенных на территории соответствующих административно-территориальных единиц Республики Беларусь.

Налоговая база курортного сбора определяется исходя из стоимости путевки в санаторно-курортную и оздоровительную организацию.

Ставки курортного сбора устанавливаются в зависимости от вида санаторно-курортной и оздоровительной организации и не могут превышать 3 процентов.

Налоговым периодом курортного сбора признается календарный квартал. Сумма курортного сбора исчисляется как произведение налоговой базы и ставки курортного сбора.

Уплата курортного сбора производится плательщиками путем внесения сумм сбора санаторно-курортным или оздоровительным организациям, которые осуществляют прием сумм курортного сбора и их перечисление в бюджет не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Санаторно-курортные и оздоровительные организации не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, представляют в налоговый орган по месту постановки на учет информацию о перечислении курортного сбора в произвольной форме.

Налоговая декларация (расчет) по курортному сбору не представляется. Суммы курортного сбора не включаются индивидуальными предпринимателями в затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемые при налогообложении.

Плательщиками сбора с заготовителей признаются организации и индивидуальные предприниматели.

Объектом обложения сбором с заготовителей признается осуществление промысловой заготовки (закупки) дикорастущих растений (их частей), грибов, технического и лекарственного сырья растительного происхождения в целях их промышленной переработки или реализации, за исключением их заготовки, при которой плательщиком внесена плата за побочное лесное пользование.

Налоговая база сбора с заготовителей определяется как стоимость объема заготовки (закупки), определенная исходя из заготовительных (закупочных) цен.

Ставки сбора с заготовителей устанавливаются в размере, не превышающем 5 процентов.

Налоговым периодом сбора с заготовителей признается календарный квартал. Сумма сбора с заготовителей определяется как произведение налоговой базы и ставки сбора с заготовителей. Плательщики ежеквартально представляют в налоговые органы налоговую декларацию (расчет) не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Уплата сбора с заготовителей производится ежеквартально не позднее 22-го числа

десятилетия, следующего за истекшим налоговым периодом. Суммы бора с изготовителей включаются организациями и индивидуальными предпринимателями в затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемые при налогообложении.

Тема 4. Особые режимы налогообложения

В Республике Беларусь наряду с общим порядком налогообложения применяются **особые режимы налогообложения** для плательщиков:

- 1) налога при упрощенной системе налогообложения (гл. 34 НК РБ);
- 2) единого налога с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц (гл. 35 НК РБ);
- 3) единого налога для производителей сельскохозяйственной продукции (гл. 36 НК РБ);
- 4) налога на игорный бизнес (гл. 37 НК РБ);
- 5) налога на доходы от осуществления лотерейной деятельности (гл. 38 НК РБ);
- 6) налога на доходы от проведения электронных интерактивных игр (гл. 39 НК РБ);
- 7) сбора за осуществление ремесленной деятельности (гл. 40 НК РБ);
- 8) сбора за осуществление деятельности по оказанию услуг в сфере агроэко-туризма (гл. 41 НК РБ).

Особые режимы налогообложения предусматривают уплату единого (одного основного) налога вместо совокупности установленных налогов и сборов.

4.1 Упрощенная система налогообложения (УСН): условия применения и основные элементы налогообложения

Налогообложение по упрощенной системе применяется в Республике Беларусь с 1998 г. с целью создания благоприятных условий ведения бизнеса субъектами малого предпринимательства. С тех пор УСН претерпела ряд позитивных изменений, которые позволили увеличить число субъектов, применяющих ее. Согласно п. 1 ст. 286 НК РБ (глава 34) плательщиками налога при упрощенной системе могут стать организации и индивидуальные предприниматели (изъявившие желание перейти на УСН) при условии соблюдения в течение первых девяти месяцев года, предшествующего году, с которого претендуют на применение УСН, *следующих критериев*:

1) для организаций – *средняя численность работников не более 100 человек (в среднем за указанный период) и валовая выручка нарастающим итогом – не более 1 159 800 руб.;*

2) для индивидуальных предпринимателей – *валовая выручка нарастающим итогом составляет не более 126 700 руб.*

Не вправе применять УСН:

- 1) **организации и индивидуальные предприниматели:**
 - производящие подакцизные товары; реализующие (в том числе по договорам поручения, комиссии, консигнации и иным аналогичным гражданско-правовым договорам) ювелирные и другие бытовые изделия из драгоценных

металлов и драгоценных камней; реализующие имущественные права на средства индивидуализации участников гражданского оборота, товаров, работ или услуг (фирменные наименования, товарные знаки и знаки обслуживания, географические указания и другое);

- являющиеся резидентами свободных экономических зон, специального туристско-рекреационного парка «Августовский канал», Парка высоких технологий, Китайско-Белорусского индустриального парка «Индустриальный парк «Великий камень»;

- предоставляющие в аренду (финансовую аренду (лизинг)), иное возмездное или безвозмездное пользование капитальные строения (здания, сооружения), их части, машино-места, не находящиеся у них на праве собственности (общей собственности), хозяйственного ведения, оперативного управления;

- оказывающие услуги «хостинга» белорусским интернет-магазинам;

- являющиеся профессиональными участниками рынка ценных бумаг;

- осуществляющие лотерейную деятельность; розничную торговлю через интернет-магазин; деятельность в рамках простого товарищества; деятельность по организации и проведению электронных интерактивных игр;

2) **организации**, осуществляющие риэлтерскую деятельность; страховую (включая посредническую) деятельность; банковскую деятельность (банки); деятельность в сфере игорного бизнеса;

- являющиеся участниками холдинга; микрофинансовыми; организации, в которых более 25% долей в уставном фонде (акций), приходится на учредителей (акционеров) юридических лиц, Республику Беларусь либо ее административно-территориальную единицу

- являющиеся плательщиками единого налога для производителей сельскохозяйственной продукции; единого налога на вмененный доход;

4) **индивидуальные предприниматели** в части деятельности, по которой уплачивается единый налог с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц;

Существует *два варианта УСН*:

1) УСН без уплаты НДС – ее могут применять организации (численность работников в среднем за период не более 50 человек) и индивидуальные предприниматели, валовая выручка которых нарастающим итогом в течение календарного года составляет не более 1 058 400 руб.;

2) УСН с уплатой НДС.

Уплата налога при упрощенной системе заменяет уплату большинства налогов, сборов (пошлин). При этом *сохраняется общий порядок уплаты*:

- налогов, сборов (пошлин), взимаемых при ввозе (вывозе) товаров на территорию Республики Беларусь;

- государственной пошлины, патентной пошлины;

- оффшорного сбора; гербового сбора; консульского сбора;

- сбора за проезд автомобильных транспортных средств иностранных государств по автомобильным дорогам общего пользования Республики Беларусь

- обязательных страховых взносов и иных платежей в государственный внебюджетный ФСЗН Республики Беларусь (далее – ФСЗН);

- НДС (кроме организаций с численностью работников в среднем за период не более **50 человек**, если размер их валовой выручки нарастающим итогом с начала года составляет не более **1 058 400** белорусских рублей; индивидуальных предпринимателей, если их выручка за три предшествующих последовательных календарных месяца превысила в совокупности **40 000 евро** по курсу НБ РБ, по оборотам по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав коммерческим организациям (за исключением акционерных обществ), участниками (собственниками) имущества которых являются эти индивидуальные предприниматели, их близкие родственники);

- налога на прибыль *в отношении* дивидендов и приравненных к ним доходов, прибыли от реализации (погашения) ценных бумаг;

- части прибыли (дохода) в бюджет – для республиканских и коммунальных унитарных предприятий, хозяйственных обществ (с долей государственной собственности);

- налога на недвижимость, если общая площадь капитальных строений (зданий, сооружений), их частей, машино-мест, находящихся в собственности, хозяйственном ведении, оперативном управлении (в том числе переданных в аренду (лизинг), иное возмездное или безвозмездное пользование), а также в пользовании плательщика, превышает 1000 кв. м;

- земельного налога

- налога за добычу (изъятие) природных ресурсов;

- экологического налога за захоронение отходов производства на объектах захоронения отходов производства (в случае приобретения ими права собственности на отходы производства в целях последующего захоронения);

- утилизационного сбора;

- подоходного налога с физических лиц индивидуальными предпринимателями, являющимися одновременно: физическими лицами - участниками, собственниками имущества коммерческих организаций (за исключением акционерных обществ), в отношении доходов, получаемых от этих коммерческих организаций; супругами, родителями (усыновителями), детьми (в том числе усыновленными, удочеренными) участников, собственников имущества коммерческих организаций (за исключением акционерных обществ), в отношении доходов, получаемых от этих коммерческих организаций.

Объектом налогообложения при УСН признается *валовая выручка*.

Налоговой базой является *денежное выражение валовой выручки* ($V_{вал.}$), определяемой как сумма выручки, полученной за отчетный период от реализации товаров, (работ, услуг), имущественных прав ($V_{реализ.}$), и внереализационных доходов ($D_{внер.}$):

$$НБ = V_{вал.} = V_{реализ.} + D_{внер.}$$

Состав внереализационных доходов определяют положения НК РБ о налоге на прибыль и подоходном налоге с физических лиц.

В налоговую базу не включаются:

- стоимость безвозмездно переданных товаров (работ, услуг), имущественных прав, включая затраты на их безвозмездную передачу;

- суммы НДС у плательщиков, применяющих и (или) применявших УСН с уплатой НДС, исчисленные ими от выручки от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационных доходов, а также суммы НДС, уплаченные (удержанные) в иностранных государствах в соответствии с законодательством этих государств;

- выручка индивидуальных предпринимателей от реализации товаров (работ, услуг) при осуществлении деятельности, по которой уплачивается единый налог с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц;

- выручка организаций от реализации (погашения) ценных бумаг.

Выручка от реализации товаров (работ, услуг) отражается:

- организациями, ведущими бухгалтерский учет и отчетность, – *на дату отгрузки* товаров (выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав) независимо от даты проведения расчетов, то есть *по принципу начисления*;

- организациями и индивидуальными предпринимателями, ведущими учет в книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН, – *по мере оплаты отгруженных товаров, выполненных работ, оказанных услуг, переданных имущественных прав (то есть по принципу оплаты)*.

УСН предусматривает следующие варианты **ставок налога**:

5% – для организаций и индивидуальных предпринимателей, не уплачивающих НДС;

3% – для организаций и индивидуальных предпринимателей, уплачивающих НДС;

16% – для организаций и индивидуальных предпринимателей в отношении внереализационных доходов, указанных соответственно в подпункте 3.8 пункта 3 статьи 128 и подпункте 6.7 пункта 6 статьи 176 НК РФ («безвозмездно» полученных).

Налоговым периодом налога при упрощенной системе признается календарный год, *отчетным периодом* является:

календарный месяц – для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН с уплатой НДС ежемесячно;

календарный квартал – для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН без уплаты НДС либо с уплатой НДС ежеквартально.

Сумма налога при УСН исчисляется нарастающим итогом с начала налогового периода как произведение налоговой базы и ставки налога.

Плательщики, применяющие УСН, представляют в налоговые органы налоговую декларацию (расчет) по налогу при УСН не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом. Уплата налога при УСН производится не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Пример. Организация применяет УСН с уплатой НДС ежеквартально. Выручка от реализации товаров отражается на дату их отгрузки. За 1 квартал 2013 г. отгружено

продукции собственного производства покупателям в Республике Беларусь на сумму 12 000 руб. (с НДС по ставке 20%). Сумма внереализационных доходов составила 30 руб., внереализационных расходов – 40 руб.

Сумма НДС, исчисленная по реализации, составит 2 000 руб. ($12\,000 \times 20\% \div 120\%$), в налоговую базу для исчисления налога при УСН она не включается. Сумма внереализационных расходов не уменьшает налоговую базу по налогу при УСН.

Таким образом, налоговая база для исчисления налога при УСН составит 10 030 руб. ($12\,000 - 2\,000 + 30 = 10\,030$ руб.). Так как применяется УСН с уплатой НДС, ставка налога при УСН составит 3%. Сумма налога при УСН за 1 квартал составит 300,90 руб., срок ее уплаты – не позднее 22 апреля 2013 г.

УСН позволяет вести учет и отчетность в упрощенном порядке. Так, организации с численностью работников в среднем за период не более 15 человек и индивидуальные предприниматели, размер валовой выручки которых нарастающим итогом с начала года не превышает 410 000 руб., вправе вести учет в книге учета доходов и расходов (установленной формы) и представлять упрощенную государственную статистическую отчетность. Такие плательщики также вправе вести бухгалтерский учет и отчетность на общих основаниях.

Организации и индивидуальные предприниматели имеют право применять УСН с начала календарного года (а субъекты, прошедшие государственную регистрацию в текущем году, – со дня их государственной регистрации, если списочная численность работников организации не превышает 100 человек).

Организации и индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на УСН, должны с 1 октября по 31 декабря года, предшествующего году, в котором они претендуют на применение УСН, представить в налоговый орган по месту постановки на учет *уведомление о переходе на УСН* (с указанием размера валовой выручки и средней численности работников организации за первые девять месяцев текущего года). Претенденты на применение УСН со дня их государственной регистрации подают в налоговый орган *уведомление о переходе на УСН* в течение 20 рабочих дней со дня государственной регистрации.

Организации и индивидуальные предприниматели *вправе отказаться* от применения УСН в целом за налоговый период до 20 февраля года, следующего за годом, в котором представлено уведомление о переходе на упрощенную систему, письменно уведомив об этом налоговый орган.

Применение УСН прекращается и плательщики переходят на общий порядок налогообложения с месяца, следующего за отчетным периодом, в котором:

1) не соблюдены критерии по численности работников (100 чел.) и валовой выручке (1 542 600 и 168 900 руб.); при этом плательщики, применявшие УСН без уплаты НДС, могут перейти на УСН с уплатой НДС при соблюдении критериев численности и валовой выручки;

2) плательщики приняли решение об отказе от применения УСН; это решение должно быть отражено в налоговой декларации по налогу при УСН за отчетный период, предшествующий месяцу, с которого решено не применять УСН.

Плательщики, перешедшие с УСН на общий порядок налогообложения в те-

кущем календарном году, или на применение иного особого режима налогообложения, за исключением организаций и индивидуальных предпринимателей, отказавшихся от применения УСН в целом за налоговый период, не вправе в следующем налоговом периоде перейти на УСН.

4.2 Единый налог для производителей сельскохозяйственной продукции

Единый налог для производителей сельскохозяйственной продукции (далее – единый налог) введен на территории Беларуси в 1999 г. с целью упрощения налогообложения производителей сельскохозяйственной продукции.

Плательщиками единого налога признаются перешедшие на применение данного налога (глава 36 НК РБ):

- организации, производящие на территории Республики Беларусь сельскохозяйственную продукцию;

- организации, у которых есть филиалы и иные обособленные подразделения по производству сельскохозяйственной продукции, имеющие отдельный баланс и для совершения операций которых юридическим лицом открыт банковский счет с предоставлением права распоряжаться таким счетом должностным лицам обособленных подразделений, – в части этой деятельности.

Переход на единый налог осуществляется по желанию плательщика. Организации, желающие применять единый налог, *должны выполнять следующее условие: выручка от реализации произведенной продукции растениеводства (за исключением цветоводства, выращивания декоративных растений), первичной переработки льна, пчеловодства, животноводства и рыбоводства должна составлять не менее 50% выручки, исчисленной от всей деятельности организации (филиала, осуществляющего сельскохозяйственное производство), за предыдущий календарный год.* Приведенное требование к структуре выручки не предъявляется к вновь созданным организациям.

Организация, изъявившая желание применять единый налог, должна не позднее 15-го числа первого месяца квартала, с которого она желает применять единый налог, представить в налоговый орган по месту постановки на учет уведомление по форме, установленной МНС РБ.

Уплата единого налога освобождает производителей сельскохозяйственной продукции от основных налоговых обязательств, но сохраняется общий порядок исчисления и уплаты акцизов; НДС; налогов, сборов (пошлин), взимаемых при ввозе (вывозе) товаров на территорию Республики Беларусь; государственной пошлины; патентных пошлин; консульского сбора; оффшорного сбора; гербового сбора; налога на прибыль в отношении дивидендов и приравненных к ним доходов; обязательных страховых взносов и иных платежей в ФСЗН.

Объектом налогообложения единым налогом признается валовая выручка. **Налоговая база** единого налога – денежное выражение валовой выручки, определяемой как сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационных доходов.

При определении налоговой базы не учитываются:

- средства, полученные от реализации сельскохозяйственной продукции,

заготовленной у населения и сданной государству;

- выручка, полученная от реализации произведенной крестьянскими (фермерскими) хозяйствами сельскохозяйственной продукции, – в течение трех лет со дня их регистрации;

- суммы НДС, уплачиваемые из выручки от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационных доходов, а также уплаченные (удержанные) в иностранных государствах в соответствии с законодательством этих государств;

- стоимость безвозмездно переданных товаров (работ, услуг).

Ставка единого налога составляет 1% (от валовой выручки).

Налоговым периодом единого налога признается календарный год, *отчетным периодом* – календарный месяц для организаций, уплачивающих НДС ежемесячно; календарный квартал – для организаций, уплачивающих НДС ежеквартально.

Сумма единого налога исчисляется нарастающим итогом с начала налогового периода как произведение налоговой базы и ставки единого налога.

Плательщики представляют налоговым органам по месту постановки на учет *налоговую декларацию (расчет) по единому налогу* не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом. *Уплата единого налога производится* не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Основаниями для прекращения применения единого налога являются:

1. Принятие плательщиком решения об отказе от применения единого налога. Плательщик обязан проинформировать о таком решении налоговый орган не позднее 1-го числа месяца, предшествующего кварталу, с которого он решил перейти на общий порядок налогообложения;

2. Несоблюдение плательщиком требования к структуре выручки. Организация обязана перейти с начала календарного года, следующего за годом, в котором не соблюдено указанное условие, на общий порядок налогообложения (возможен также переход на УСН). Сведения о сумме и процентной доле выручки от реализации сельскохозяйственной продукции представляются ежегодно в налоговой декларации (расчете) не позднее 20 января года, следующего за истекшим календарным годом.

Производители сельскохозяйственной продукции, перешедшие в текущем календарном году на общий порядок налогообложения или УСН, не вправе в этом же году вновь применять единый налог.

Тема 5. Система социальной защиты в Республике Беларусь

5.1 Обязательные страховые взносы в Фонд социальной защиты населения (ФСЗН)

В Республике Беларусь система социальной защиты населения образована 1 июля 1993 г. на базе пенсионного фонда и фонда социального страхования. Одним из основных источников средств ФСЗН являются обязательные страховые взносы работодателей и граждан.

Плательщиками обязательных страховых взносов являются:

- работодатели;
- работающие граждане;
- физические лица, самостоятельно уплачивающие обязательные страховые взносы (индивидуальные предприниматели, ремесленники, нотариусы и адвокаты независимо, творческие работники, граждане, выполняющие работы по гражданско-правовым договорам у физических лиц; работающие в представительствах международных организаций в Республике Беларусь, дипломатических представительствах и консульских учреждениях иностранных государств, аккредитованных в Республике Беларусь, а также граждане, работающие за пределами Республики Беларусь).

Объектом для начисления страховых взносов:

- **для работодателей и работающих граждан** являются все виды выплат (в денежной и натуральной форме) в пользу работника по всем основаниям независимо от источника финансирования, кроме выплат, перечень которых определен постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 25.01.1999 г. № 115:

1. Государственные пособия, денежные выплаты, связанные с награждением государственными наградами, премии, стипендии, гранты, предусмотренные законодательными актами и выплачиваемые за счет средств республиканского бюджета и государственного социального страхования.

2. Выходное пособие при прекращении трудового договора (контракта).

3. Компенсации в целях возмещения работникам затрат, связанных с выполнением ими трудовых обязанностей, предусмотренные в главе 9 ТК РБ, суммы возмещения морального вреда, причиненного работникам.

4. Суммы средств работодателя, направленные на:

обеспечение работников средствами коллективной и индивидуальной защиты, лечебно-профилактическим питанием, молоком или равноценными пищевыми продуктами, форменной одеждой и обмундированием в соответствии с законодательством;

обучение работников, осваивающих содержание образовательных программ дополнительного образования взрослых при их переподготовке, профессиональной подготовке, повышении квалификации, стажировке, обучении на обучающих курсах, связанных с осуществляемой работодателем деятельностью, в размере стоимости такого обучения;

приобретение путевок в санаторно-курортные и оздоровительные учреждения Республики Беларусь детям работников;

медицинские осмотры в соответствии с законодательством, а также медицинскую помощь, в том числе на проведение операций, при наличии соответствующего подтверждения, выдаваемого в порядке, установленном Министерством здравоохранения Республики Беларусь;

поощрение работников за участие в спортивных мероприятиях;

строительство (реконструкцию), покупку жилых помещений, погашение кредитов (ссуд), полученных на указанные цели, работникам, нуждающимся в соответствии с законодательством в улучшении жилищных условий.

5. Суммы страховых взносов (платежей), уплачиваемых работодателем по обязательному государственному личному страхованию в соответствии с законодательством, а также по договорам добровольного страхования жизни, добровольного страхования дополнительной пенсии, добровольного страхования медицинских расходов (при условии, что договоры заключены на срок не менее одного года).

6. Доплата до среднемесячного заработка при временном (до восстановления трудоспособности или установления ее стойкой утраты) переводе на более легкую нижеоплачиваемую работу в связи с повреждением здоровья в результате несчастного случая на производстве или профессионального заболевания, пособие по временной нетрудоспособности в связи с повреждением здоровья вследствие несчастного случая на производстве или профессионального заболевания в соответствии с законодательством об обязательном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

7. Материальная помощь, оказываемая работникам в соответствии с законодательными актами, а также в связи со вступлением в брак, рождением ребенка, постигшим их стихийным бедствием, пожаром, хищением имущества, увечьем, смертью их близких родственников.

8. Ежемесячные выплаты, предусмотренные Декретом Президента Республики Беларусь от 7 декабря 2012 г. № 9 «О дополнительных мерах по развитию деревообрабатывающей промышленности».

- для **физических лиц, самостоятельно уплачивающих обязательные страховые взносы**, – определяемый ими доход, но не менее суммы размеров минимальной заработной платы, установленной и проиндексированной в соответствии с законодательством;

Установленные Законом Республики Беларусь 29 февраля 1996 г. № 138-ХІІІ «Об обязательных страховых взносах в фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь, **размеры обязательных страховых взносов** по страхованию на случай достижения пенсионного возраста, инвалидности и потери кормильца (**пенсионное страхование**) составляют:

для работодателей – 28%;

для работодателей, занятых производством сельскохозяйственной продукции, объем которой составляет более 50% общего объема произведенной продукции, – 24%;

для потребительских кооперативов (кроме организаций потребительской кооперации (потребительских обществ, их союзов)); товариществ собственников; садоводческих товариществ; общественных объединений инвалидов (их законных представителей) и организаций, имущество которых находится в собственности этих общественных объединений; общественных объединений пенсионеров – 5%;

для физических лиц, самостоятельно уплачивающих обязательные страховые взносы, для Белгосстраха – 29%;

для работающих граждан – 1%.

Размер обязательных страховых взносов **по социальному страхованию** на случай временной нетрудоспособности, беременности и родов, рождения ребенка, ухода за ребенком в возрасте до трех лет, предоставления одного свободного от работы дня в месяц матери (мачехе) или отцу (отчиму), опекуну (попечителю), воспитывающей (воспитываемому) ребенка-инвалида в возрасте до восемнадцати лет, смерти застрахованного или члена его семьи (социальное страхование) для работодателей, физических лиц, самостоятельно уплачивающих обязательные страховые взносы (кроме граждан, работающих за пределами Республики Беларусь), Белгосстраха (за лиц, которым производится доплата до среднемесячного заработка или выплачивается страховое пособие по временной нетрудоспособности) составляет 6%.

Уплата обязательных страховых взносов в бюджет фонда в размерах, установленных частями первой и второй настоящей статьи, производится плательщиками единым платежом в порядке и на условиях, предусмотренных законодательством о государственном социальном страховании.

Базой для исчисления страховых взносов являются фактически начисленные суммы выплат в пользу работников, *но не менее величины минимальной заработной платы* за истекший месяц. Сумма выплат, начисленных в пользу работающих граждан, превышающая 4-х кратную величину средней заработной платы работников в республике, не является объектом для исчисления страховых взносов.

К случаям, при наступлении которых застрахованные граждане приобретают **право на выплаты по государственному социальному страхованию**, относятся:

- болезнь и временная нетрудоспособность;
- беременность и роды;
- рождение ребенка, уход за ребенком в возрасте до трех лет;
- инвалидность;
- достижение пенсионного возраста;
- потеря кормильца;
- потеря работы;
- смерть застрахованного или члена его семьи.

По государственному социальному страхованию застрахованные граждане **обеспечиваются**:

- пенсиями по возрасту, инвалидности, в случае потери кормильца, за выслугу лет, профессиональными пенсиями;
- пособиями по беременности и родам;
- пособиями, связанными с рождением ребенка, уходом за ребенком в возрасте до трех лет;
- пособиями по болезни и временной нетрудоспособности, выплатами, связанными с санаторно-курортным лечением и оздоровлением;

- пособиями по безработице;
- пособиями на погребение.

Сумма обязательных страховых взносов, подлежащая уплате в ФСЗН, определяется как разница между суммой взносов, исчисленных по установленным тарифам, и суммой расходов на выплаты, предусмотренные законодательством о государственном социальном страховании.

От уплаты обязательных страховых взносов на пенсионное страхование освобождены: работодатели, применяющие труд инвалидов, в части выплат, начисленных в пользу инвалидов I и II групп.

Сроком уплаты обязательных страховых взносов является установленный день выплаты заработной платы за истекший месяц. Малые организации могут уплачивать страховые взносы раз в квартал. Работодатель при получении средств на оплату труда одновременно должен представить в банк платежное поручение на перечисление обязательных страховых взносов. С 2009 г. введено профессиональное пенсионное страхование работников, занятых в особых условиях труда. Уплата обязательных страховых взносов и взносов на профессиональное пенсионное страхование осуществляется отдельными платежными поручениями. Плательщики страховых взносов обязаны представлять в органы ФСЗН (по месту регистрации в качестве плательщика взносов) отчетность по установленной форме ежеквартально до 15-го числа месяца, следующего за отчетным периодом. В отчете отражаются размеры начисленных взносов, суммы средств Фонда, расходованных в организации и перечисленных в Фонд.

5.2 Обязательное страхование несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в Белгосстрах (БГС)

Плательщики страховых взносов также исчисляют и уплачивают (ежеквартально) взносы по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Указом Президента Республики Беларусь от 01.03.2010 №110 установлены следующие размеры страховых тарифов по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний: для страхователей – бюджетных организаций – 0,1%, для иных страхователей – 0,6% от выплат, производимых нанимателем своим работникам. Указом предусмотрена система скидок и надбавок к страховым тарифам. С учетом этого минимальный и максимальный размеры страховых взносов составят 0,3 и 0,9%, а для бюджетных организаций соответственно 0,05 и 0,15%.

Тема 6. Налогообложение отдельных категорий плательщиков

6.1 Особенности налогообложения в свободных экономических зонах

Налоговая политика Республики Беларусь направлена на создание благоприятного инвестиционного климата в стране, в частности, путём установления льготного налогообложения для резидентов СЭЗ. Законом Республики Беларусь

от 07.12.1998 г. № 213-3 «О свободных экономических зонах» определено, что СЭЗ – это часть территории Республики Беларусь с точно определёнными границами и специальным правовым режимом, устанавливающим более благоприятные, чем обычные, условия осуществления предпринимательской и иной хозяйственной деятельности. Специальный правовой режим в виде предоставления особых льготных условий налогообложения, валютного, таможенного и иного регулирования устанавливается в целях привлечения инвестиций в регионы для их ускоренного развития, внедрения прогрессивных технологий, содействия международной интеграции и повышения конкурентоспособности экономики Республики Беларусь. В Республике Беларусь функционируют СЭЗ в каждой области (первая СЭЗ создана в Бресте в 1996 г.).

Резидентами СЭЗ могут стать юридические лица или индивидуальные предприниматели, находящиеся на территории СЭЗ, зарегистрированные в установленном порядке администрациями СЭЗ при соблюдении определённых требований, соответствующих целям создания СЭЗ (по объёму заявленных инвестиций в реализацию инвестиционного проекта, который будет освоен (не менее 1 млн. евро), по возрасту основного технологического оборудования, по доле товаров (работ, услуг) собственного производства, производимых на территории СЭЗ, предназначенных для реализации за пределы Республики Беларусь, либо импортозамещающих товаров, реализуемых в республике (перечень импортозамещающих товаров определяется Правительством по согласованию с Президентом Республики Беларусь).

Налоговые льготы, установленные для резидентов СЭЗ, можно разделить на три категории.

1. Льготы, выражающиеся в ограничении перечня уплачиваемых налогов, сборов (не уплачиваются налог на недвижимость, таможенные платежи по импорту сырья, материалов, технологического оборудования).

2. Налоговые преимущества, предусматривающие понижение на 50% налоговых ставок:

а) налога на прибыль (в части прибыли от реализации товаров (работ, услуг), на которую распространяется специальный правовой режим);

б) НДС. С 1 января 2011 года обороты по реализации резидентами СЭЗ на территории Республики Беларусь товаров собственного производства, которые произведены ими на территории СЭЗ и являются импортозамещающими, облагаются НДС по ставке 10%.

3. Налоговые льготы временного характера в виде освобождения от налога на прибыль в течение первых 5 лет с момента возникновения прибыли от реализации товаров (работ, услуг), на которую распространяется специальный правовой режим.

По деятельности, на которую не распространяется специальный правовой режим, резиденты СЭЗ исчисляются и уплачивают налоги, сборы, пошлины и иные обязательные платежи в бюджет в общем порядке, установленном законодательством Республики Беларусь. Специальный правовой режим *не распространяется* на:

1) операции с ценными бумагами, торговую и торгово-закупочную деятельность, игорный бизнес, общественное питание, деятельность банков, небанковских кредитно-финансовых и страховых организаций;

2) реализацию товаров (работ, услуг), производство (выполнение, оказание) которых осуществляется с использованием основных средств и труда работников резидента СЭЗ вне территории СЭЗ;

3) реализацию на территории Республики Беларусь товаров, произведенных резидентом СЭЗ на территории СЭЗ, не являющихся импортозамещающими (кроме таких товаров, реализованных другим резидентом СЭЗ согласно заключенным договорам (за исключением договоров комиссии)).

Налоговые льготы позволяют инвестору – резиденту СЭЗ снизить налоговую нагрузку примерно на 30% (с учётом освобождения от уплаты ввозных таможенных платежей) по сравнению с другими субъектами хозяйствования Республики Беларусь.

6.2 Налоговые льготы в Парке высоких технологий

Парк высоких технологий (далее – ПВТ, Парк) – это своеобразный льготный режим, предоставляемый Республикой Беларусь компаниям, осуществляющим деятельность в области информационных технологий. Парк был создан в 2005 году и его конечной целью является повышение конкурентоспособности национальной экономики за счет развития сектора информационно-коммуникационных технологий (ИКТ). Основным отличием белорусского Парка от большинства зарубежных аналогов является то, что он построен по принципу экстерриториальности. То есть юридическое лицо, удовлетворяющее требованиям ПВТ, вправе стать его резидентом и применять льготы вне зависимости от того, где на территории Республики Беларусь оно расположено. Так на настоящий момент из 133 резидентов Парка в Бресте находится 1, по 2 зарегистрированы в Гомеле и Могилеве, ещё 3 резидента представляют город Гродно, а абсолютное большинство (125 резидентов) находится в Минске. Кроме того, у ПВТ есть территория в городе Минске, на которой расположены административные здания ПВТ, а также офисы некоторых резидентов. В будущем на этой территории планируется также создание нескольких зон, в том числе образовательно-деловой и общественно-культурной.

Главным преимуществом, привлекающим в Парк все больше компаний, являются налоговые льготы, в результате применения которых резиденты ПВТ обязаны уплачивать только следующие налоги и сборы:

- Налог на прибыль по дивидендам, выплачиваемым белорусским организациям взимается по ставке 12% от суммы начисленных дивидендов.

- Налог на доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство. Этот налог не уплачивается резидентом ПВТ напрямую, а удерживается из вознаграждения иностранной организации, которое выплачивает белорусский субъект хозяйствования. Резиденты Парка удерживают этот налог по льготной ставке 5% (вместо обычных 10-15%) при выплате иностранной организации дивидендов, процентных (купонных) доходов от долговых обязательств, роялти, ли-

цензионных платежей. Льготная ставка не требует предоставления каких-либо дополнительных документов от иностранного контрагента и не исключает возможности применения Соглашений Республики Беларусь об избежании двойного налогообложения. При выплате дивидендов в оффшорные юрисдикции резиденты ПВТ также освобождаются от уплаты 15-процентного оффшорного сбора. Такие условия повышают привлекательность резидентов Парка для иностранных инвесторов и партнеров, позволяют успешно применять их в качестве элементов международного налогового планирования.

- Подоходный налог. Данный налог удерживается с заработной платы и иных выплат работникам организаций, зарегистрированных в качестве резидента Парка высоких технологий. Он также взимается по льготной ставке 9% вместо обычных 13%. Это позволяет увеличивать чистые доходы сотрудников без увеличения издержек организации. Такой подход делает резидентов ПВТ привлекательными работодателями и повышает лояльность персонала.

- Взносы в Фонд социальной защиты населения (далее – ФСЗН). Ещё один вид отчислений от заработной платы и иных доходов сотрудников. Для белорусских предприятий представляет существенную часть расходов, так как наниматель за счет собственных средств (то есть дополнительно к начисленной заработной плате) должен уплатить 34% дохода работника в ФСЗН. Резиденты ПВТ вправе уплачивать взносы исходя из средней заработной платы по республике. В настоящее время такие взносы составляют порядка 200 долларов США за работника в месяц.

- Налог на недвижимость уплачивается только по тем объектам недвижимости, которые расположены вне территории Парка или сдаются в аренду.

- Налог на землю резидентами ПВТ, как правило, уплачивается. Освобождение предоставляется только тогда, когда резидент строит себе здание на территории Парка, и не более чем на три года.

Такие привычные налоги юридических лиц, как налог на прибыль и налог на добавленную стоимость резидентами ПВТ, как правило, не уплачиваются. Кроме того, юридические лица, зарегистрированные в ПВТ вправе использовать таможенные льготы при ввозе оборудования и не продавать иностранную валюту, полученную при осуществлении видов деятельности, разрешенных в Парке. В обмен на предоставляемые льготы резиденты обязаны ежеквартально отчислять 1% выручки на финансирование деятельности Администрации ПВТ.

Для того чтобы стать резидентом ПВТ и воспользоваться предоставляемыми льготами необходимо:

1. Иметь юридическое лицо в Республике Беларусь. Заявления на регистрацию в качестве резидентов ПВТ субъекты хозяйствования могут подавать вне зависимости от того, как давно они осуществляют свою деятельность. При этом учредителями такого юридического лица могут быть как белорусские, так и иностранные граждане, и организации. В настоящее время среди резидентов ПВТ 53% учреждены белорусскими инвесторами, 20% являются совместными предприятиями, а 27% полностью созданы за счет средств иностранных инвесторов.

2. Осуществлять виды деятельности, разрешенные законодательством о ПВТ Резиденты Парка вправе осуществлять следующие виды деятельности:

- деятельность по обработке данных с применением программного обеспечения потребителя или собственного программного обеспечения;

- фундаментальные и прикладные исследования, экспериментальные разработки в области естественных и технических наук и реализация результатов таких исследований и разработок. Этот вид деятельности должен быть связан с разработкой и экспортом, а также внедрением ИКТ и программного обеспечения в промышленных и иных организациях Республики;

- анализ, проектирование и программное обеспечение информационных систем. Этот вид деятельности включает в себя такие активности, как:

- проектирование, разработка, поставка и документирование информационных систем и индивидуального программного обеспечения, отвечающих заказам конкретных потребителей;

- проектирование, разработка, поставка и документирование готового программного обеспечения общего пользования;

- производство программ по указанию пользователя;

- проектирование, разработка и внедрение автоматизированных систем управления;

- оказание услуг по эксплуатации произведенных самим резидентом Парка высоких технологий информационных систем, в том числе по обучению работе (повышению квалификации) с этими системами.

В зависимости от того, являются ли разрабатываемые программы программами общего пользования или делаются по заказам конкретных потребителей, выделяют две модели построения бизнеса компаний в сфере ИКТ: продуктовая модель и заказная модель. В 2012 году количество резидентов ПВТ, разрабатывавших собственные продукты, составляло чуть больше половины всех компаний, зарегистрированных в Парке. Поскольку для создания своего продукта требуется значительное инвестирование, многие компании совмещают обе модели ведения бизнеса и финансируют собственные разработки за счет прибыли, полученной от исполненных заказов. Обе модели, равно как и переход от одной модели к другой, может реализовываться в рамках ПВТ, тем не менее, при подготовке бизнес-проекта и расчете экономических показателей деятельности предприятия необходимо учитывать их особенности. Все вышеперечисленные виды деятельности могут осуществляться как для реализации программного обеспечения на территории Республики Беларусь, так и для его экспорта. В настоящее время экспортируется 87,4% программных продуктов, производимых в Парке. Обращаем внимание, что осуществление видов деятельности, не входящих в приведенный перечень, может повлечь лишение статуса резидента ПВТ и обязанность уплатить все налоги, не уплаченные в связи с применением льгот.

Отметим, что процесс вступления в ПВТ может занимать от 2-3 месяцев до полутора лет в зависимости от первоначального положения организации: от необходимости проведения реорганизации или инкорпорирования нового юри-

дического лица, изменения производственных процессов и исключения видов деятельности, запрещенных к реализации в ПВТ, длительности процесса согласования бизнес-проекта со специалистами Администрации Парка.

РАЗДЕЛ 2. ПЛАНЫ ПРАКТИЧЕСКИХ (СЕМИНАРСКИХ) ЗАНЯТИЙ

1. Налоги в системе экономических отношений.
2. Налоговая система и налоговая терминология.
3. Налог на добавленную стоимость.
4. Акцизы.
5. Налог на прибыль
6. Налог на доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство.
7. Подоходный налог с физических лиц.
8. Ресурсные платежи.
9. Сборы и пошлины в налоговой системе Республики Беларусь и их регулирующее значение
10. Местное налогообложение
11. Налог при упрощенной системе налогообложения
12. Единый налог с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц
13. Другие особые режимы налогообложения в Республике Беларусь.
14. Особенности налогообложения в свободных экономических зонах.
15. Система социальной защиты в Республике Беларусь.
16. Налоговые системы государств-членов таможенного союза.

РАЗДЕЛ 3. КОНТРОЛЯ ЗНАНИЙ

ПЕРЕЧЕНЬ КОНТРОЛЬНЫХ ВОПРОСОВ И ЗАДАНИЙ ДЛЯ САМОСТОЯТЕЛЬНОЙ РАБОТЫ СТУДЕНТОВ И ПРОВЕДЕНИЯ ЭКЗАМЕНА (ЗАЧЕТА) ПО ДИСЦИПЛИНЕ

1. Становление и развитие налогообложения. Основные налоговые теории.
2. Сущность налогов и сборов, их функции.
3. Классификация налогов и сборов (пошлин). Отличие налогов от сборов.
4. Методы налогообложения (равное, пропорциональное, прогрессивное и регрессивное налогообложение). Методы взимания налогов: кадастровый, декларационный, административный.
5. Принципы налогообложения. Критерии оценки налогообложения. Налоговая нагрузка на экономику (налоговое бремя).
6. Понятие и сущность налоговой системы. Особенности формирования налоговой системы Республики Беларусь, принципы ее построения.
7. Налоговое законодательство Республики Беларусь.
8. Классификация субъектов налогообложения.
9. Элементы налогов и налоговая терминология.
10. Права и обязанности плательщиков налогов и сборов (пошлин). Ответственность плательщиков за нарушение налогового законодательства.
11. Общая характеристика объектов налогообложения.
12. Понятие и порядок ведения налогового учета. Налоговые декларации.
13. Понятие и сущность налогового контроля. Виды и способы проведения проверок налоговыми органами.
14. Экономическое содержание и сущность НДС, его плательщики, объекты налогообложения, определение налоговой базы.
15. Ставки НДС и условия их применения.
16. Порядок исчисления НДС и определения налоговых вычетов. Налоговый учет и налоговая отчетность по НДС, сроки уплаты и предоставления налоговых деклараций по НДС.
17. Особенности исчисления и уплаты НДС во внешнеторговом обороте.
18. Сущность акцизов, их плательщики, перечень подакцизных товаров, объекты налогообложения, виды ставок акцизов.
19. Налоговая база, порядок и сроки исчисления и уплаты акцизов в бюджет. Учет акцизов и налоговая отчетность их плательщиков.
20. Экономическая сущность налога на прибыль, его плательщики, объекты налогообложения.
21. Затраты, учитываемые и не учитываемые при налогообложении прибыли.
22. Внереализационные доходы и расходы, учитываемые при налогообложении прибыли
23. Экономическая сущность льгот по налогу на прибыль и их классификация.
24. Ставки налога, определение налоговой базы, организация налогового учета по объектам обложения налогом на прибыль.

25. Порядок исчисления и уплаты налога на прибыль, сроки представления налоговых деклараций (расчетов) и осуществления платежа.

26. Особенности определения налога на прибыль банками, страховыми организациями, по операциям с ценными бумагами.

27. Особенности исчисления и уплаты налога на прибыль иностранными организациями, осуществляющими деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство

28. Налог на доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство: экономическая сущность налога и основные элементы налогообложения.

29. Подоходный налог с физических лиц: сущность, плательщики, основные элементы налогообложения, обязанности налоговых агентов.

30. Подоходный налог с физических лиц: облагаемые доходы, объект обложения.

31. Подоходный налог с физических лиц: льготы по налогу и их экономическая сущность. Налоговые вычеты.

32. Ставки подоходного налога. Фиксированные суммы подоходного налога. Порядок исчисления подоходного налога. Порядок и сроки уплаты налога налоговыми агентами. Сроки и условия предоставления деклараций о годовом доходе.

33. Подоходный налог с физических лиц: обеспечение соблюдения действующего законодательства. Особенности взыскания, зачета (возврата) излишне удержанных и удержания неудержанных либо не полностью удержанных сумм налога. Устранение двойного налогообложения.

34. Подоходный налог с физических лиц: особенности налогообложения доходов физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью.

35. Налог на недвижимость, его экономическая сущность и основные элементы налогообложения.

36. Земельный налог, его функциональное назначение, основные элементы налогообложения.

37. Экологический налог, его значение и основные элементы налогообложения.

38. Налог за добычу (изъятие) природных ресурсов: функции налога, основные элементы налогообложения.

39. Оффшорный сбор, его назначение, основные элементы налогообложения.

40. Гербовый сбор, его назначение, основные элементы налогообложения.

41. Общая характеристика местного налогообложения. Сбор с заготовителей, его назначение, плательщики, основные элементы налогообложения.

42. Сборы с пользователей (налог за владение собаками, курортный сбор): сущность, плательщики, основные элементы налогообложения.

43. Упрощенная система налогообложения: сущность, значение, условия применения, основные элементы налогообложения.

44. Единый налог с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц: функциональное назначение, условия применения, методика исчисления и уплаты.

45. Единый налог для производителей сельскохозяйственной продукции: сущность, значение, условия применения, основные элементы налогообложения.

46. Налог на игорный бизнес, его сущность и основные элементы налогообложения.

47. Налог на доходы от осуществления лотерейной деятельности, его функциональное назначение, основные элементы налогообложения.

48. Сбор за осуществление ремесленной деятельности и сбор за осуществление деятельности по оказанию услуг в сфере агроэкотуризма, их функциональное назначение, основные элементы налогообложения.

49. Особенности налогообложения в свободных экономических зонах.

50. Налогообложение Парка высоких технологий.

51. Обязательные страховые взносы в ФСЗН Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь, их функциональное назначение, плательщики, тарифы, объекты для исчисления, порядок исчисления и уплаты.

52. Отчисление на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний

53. Виды таможенных платежей, общие правила их уплаты. Таможенные пошлины: сущность, назначение, классификация, виды ставок, критерии дифференциации ставок, порядок расчета и уплаты.

54. Аспекты договорно-правовой базы таможенного союза на единой таможенной территории Республики Беларусь, Республики Казахстан и Российской Федерации. Налоговые преимущества таможенного союза

55. Управление налогообложением в организациях: задачи налогового менеджмента, правовая основа, принципы и методы налогового планирования.

56. Оптимизация налоговых обязательств. Использование налоговых льгот и преимуществ учетной политики организации для управления налогообложением.

РАЗДЕЛ 4. ЭЛЕМЕНТЫ УЧЕБНОЙ ПРОГРАММЫ ПО ДИСЦИПЛИНЕ «НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ»

СОДЕРЖАНИЕ УЧЕБНОГО МАТЕРИАЛА

Раздел I. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ.

Тема 1.1. НАЛОГИ В СИСТЕМЕ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ОТНОШЕНИЙ.

Формирование понятия «налог». Общие и частные налоговые теории. Теория обмена, атомистическая теория, теория наслаждения, теория налога как страховой премии, классическая теория налогов, теория жертвы, теория коллективных потребностей, кейнсианская теория, теория монетаризма, экономики предложения, соотношения прямого и косвенного обложения, переложения налогов. Теории единого налога. Теория пропорционального и прогрессивного налогообложения.

Общественный сектор и экономическая природа современного налога. Общественные блага и их свойства. Институциональные общественные блага, управленческие системообразующие блага, защитные организационно-институциональные блага. Экономическая сущность налогов и сборов. Отличие налогов от сборов. Налогообложение как процесс. Функции налогов. Фискальная, регулирующая, распределительная и контрольная функции. Методы налогового регулирования

Классификация налогов. Объединение налогов по классификационным признакам. Прямые и косвенные, республиканские и местные, регулирующие и закрепленные налоги. Специфические и адвалорные. Регрессивные, пропорциональные, прогрессивные и фиксированные налоги. Регулярные и разовые, целевые и общие.

Принципы налогообложения: всеобщие (классические) принципы и функциональные принципы. Принципы справедливости, определенности, удобства и экономичности. Принципы всеобщности налогообложения, исключения двойного налогообложения, стабильности налоговой системы в течение достаточно длительного периода, простоты и ясности системы, процедуры уплаты налогов и другие функциональные принципы. Критерии оценки налогообложения: относительного равенства налоговых обязательств; экономической нейтральности; организационной простоты; гибкости, прозрачности налогообложения. Налоговая нагрузка на экономику (налоговое бремя).

Тема 1.2. НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА И НАЛОГОВАЯ ТЕРМИНОЛОГИЯ.

Понятие налоговой системы. Принципы и правовые основы построения налоговой системы. Налоговый кодекс. Классические, или межнациональные принципы. Организационно - экономические, или внутринациональные принципы. Особенности формирования налоговой системы Республики Беларусь.

Участники налоговых отношений. Плательщики налогов, сборов (пошлин). Организации и физические лица. Белорусские и иностранные организации. Налоговые агенты.

Элементы налогов и налоговая терминология. Основные классификационные признаки налогов. Объекты налога и налоговая база. Налоговый и отчетный период. Налоговые льготы и их виды. Налоговая ставка. Налоговое обязательство и его исполнение.

Налоговый учет: объекты и принципы ведения налогового учета. Регистры налогового учета, отчетность по налогам. Налоговый контроль, его экономическая сущность. Объекты и субъекты налогового контроля. Формы налогового контроля: предварительный, текущий, последующий. Их отличия.

Виды налоговых проверок: плановая и внеплановая; камеральная, документальная и рейдовая; комплексная, тематическая, встречная. Методы налоговых проверок: сплошная, встречная, выборочная, осмотр помещений, письменные объяснения плательщика, привлечение к проверке специалистов и использование их заключений при подведении результатов проверки. Расчетный метод. Порядок проведения проверки, составления акта и реализации материалов проверки.

Ответственность за нарушение налогового законодательства. Дисциплинарная, административная и уголовная ответственность. Виды экономических санкций, налагаемых на плательщиков и налоговых агентов, их особенности при осуществлении внешнеэкономической деятельности. Порядок обжалования решений налоговых органов.

Управление налогообложением в организациях. Цель и задачи налогового менеджмента, правовая основа, принципы и методы налогового планирования. Корпоративное и личное налоговое планирование.

Оптимизация налоговых обязательств. Использование налоговых льгот и преимуществ учетной политики организации для управления налогообложением.

Раздел II. РЕСПУБЛИКАНСКИЕ НАЛОГИ, СБОРЫ (ПОШЛИНЫ).

Тема 2.1 НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ.

Экономическое содержание и сущность НДС. Появление НДС во Франции в 1954 году. Его преимущества перед другими налогами. Директива ЕС об НДС. Основной косвенный налог. Регулирующий налог. Принципы взимания НДС. Методы исчисления: вычитания материальных затрат и зачетный метод. Роль НДС в формировании отпускной цены.

Плательщики НДС: организации и индивидуальные предприниматели. Условия уплаты НДС индивидуальными предпринимателями. Виды плательщиков при перемещении товаров через таможенную территорию Республики Беларусь.

Объекты налогообложения НДС. Обороты по реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав на территории Республики Беларусь, за пределы Республики Беларусь, товары, ввозимые на таможенную территорию Республики Беларусь. Объекты обложения НДС: выручка от реализации, безвозмездная передача, прочее выбытие товарно-материальных ценностей. Исключения из

объекта обложения. Особенности налоговой базы при получении договорных санкций от покупателя.

Ставки НДС и условия их применения: основная, пониженная, нулевая, производные ставки. Порядок применения нулевой ставки при экспорте товаров, транспортных услуг и услуг по производству продукции из давальческого сырья.

Льготы по НДС и их классификация. Освобождение некоторых социально значимых товаров, работ, услуг для населения. Льготы для организаций инвалидов. Освобождение услуг финансового бизнеса. Льготы, основанные на принципе взаимности с другими государствами.

Порядок исчисления НДС и определения налоговых вычетов. Правила определения налоговых вычетов. Правила распределения НДС, уплаченного поставщикам, между разными видами выручки. Метод раздельного учета и удельного веса.

Организация налогового учета по объектам обложения налогом на добавленную стоимость. Сроки уплаты налога и представления налоговых деклараций.

Особенности исчисления и уплаты НДС во внешнеторговом обороте. Порядок исчисления НДС при ввозе товаров на таможенную территорию Республики Беларусь. Особенности взимания НДС при ввозе (вывозе) товаров из государств-членов таможенного союза. Порядок определения сумм возврата НДС из бюджета при экспорте товаров. Особенности налогообложения ввоза товаров из Российской Федерации и Казахстана, порядок его уплаты. Особенности применения нулевой ставки при экспорте товаров в Российскую Федерацию и Казахстан. Особенности взимания НДС при приобретении товаров, работ, услуг и имущественных прав у иностранных организаций. Место осуществления сделки при осуществлении внешнеэкономической деятельности.

Тема 2.2. АКЦИЗЫ.

Экономическая сущность акцизов и их функциональное назначение. Место акцизов в доходах бюджета. Плательщики акцизов: производители, импортеры подакцизных товаров и продавцы ввезенных подакцизных товаров. Особенности определения плательщиков при производстве подакцизных товаров из давальческого сырья на территории Республики Беларусь и за ее пределами, при аренде подакцизных товаров, при реализации ввезенных подакцизных товаров по договорам комиссии.

Механизм исчисления и уплаты акцизов. Ставки акцизов: адвалорные и специфические. Объекты обложения акцизами по ввозимым на таможенную территорию Республики Беларусь подакцизных товаров, при реализации ввезенных и произведенных товаров, в том числе из давальческого сырья. Налоговые вычеты. Льготы по акцизам: освобождение, нулевая ставка, льготы, основанные на принципе взаимности с другими государствами.

Организация налогового учета по объектам обложения акцизами. Порядок исчисления акцизов по разным ставкам и объектам обложения. Сроки представления налоговых деклараций по акцизам и уплаты их в бюджет.

Тема 2.3. НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ.

Налог на прибыль в налоговой системе Республики Беларусь. Экономическая сущность налога на прибыль. Прямой налог как инструмент перераспределения национального дохода. Место налога на прибыль в доходах консолидированного бюджета. Методы изъятия части прибавочного продукта в доход государства на различных исторических этапах развития общества: изъятие свободного остатка прибыли, отчисления от прибыли по нормативу, налоговый метод. Преимущества налогового метода. Регулирующий налог: пропорции распределения налога на прибыль между республиканским и местными бюджетами.

Плательщики налога на прибыль - организации: юридические лица, иностранные юридические лица и международные организации, простые товарищества и хозяйственные группы. Исполнение налоговых обязательств филиалами, представительствами и иными обособленными подразделениями юридических лиц и участниками простого товарищества.

Объект обложения - валовая прибыль организации, исчисленная исходя из суммы прибыли от реализации товаров (работ, услуг), иных ценностей, имущественных прав и доходов от внереализационных операций, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям. Выручка от реализации товаров (работ, услуг) и затраты на производство и реализацию, учитываемые при налогообложении. Внереализационные доходы и расходы, учитываемые и не учитываемые при налогообложении прибыли.

Экономическая сущность льгот по налогу на прибыль и их классификация. Производственно-экономические, социальные, экологические льготы и льготы для сельского хозяйства.

Организация налогового учета по объектам обложения налогом на прибыль. Регистры налогового учета. Расчетные корректировки к данным бухгалтерского учета. Ставки налога на прибыль. Порядок его исчисления и уплаты в бюджет. Сроки представления налоговой декларации и осуществления платежа.

Особенности определения налога на прибыль банками, страховыми организациями, по операциям с ценными бумагами.

Особенности исчисления и уплаты налога на прибыль иностранных организаций, осуществляющих деятельность на территории Республики Беларусь через постоянное представительство.

Тема 2.4. НАЛОГ НА ДОХОДЫ ИНОСТРАННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ, НЕ ОСУЩЕСТВЛЯЮЩИХ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ ЧЕРЕЗ ПОСТОЯННОЕ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВО.

Налог на доходы иностранных юридических лиц, не осуществляющих деятельность в РБ через постоянное представительство. Плательщики, налоговые агенты, объекты обложения и ставки. Порядок уплаты налога на доходы иностранных юридических лиц, не осуществляющих деятельность в РБ через постоянное представительство.

Порядок применения соглашений об избежании двойного налогообложения. Порядок получения полного или частичного освобождения от налога в соответствии с межгосударственными соглашениями об избежании двойного налогообложения.

Тема 2.5. ПОДОХОДНЫЙ НАЛОГ С ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ.

Содержание и назначение подоходного налога с физических лиц. Плательщики подоходного налога: резиденты и нерезиденты. Определение и подтверждение времени фактического нахождения физического лица на территории Республики Беларусь. Облагаемые доходы, полученные из источников в Республике Беларусь и за ее пределами.

Объект обложения подоходного налога - доход физического лица. Налоговая база. Особенности определения налоговой базы при получении доходов в натуральной форме. Особенности уплаты налога по доходам, полученным в виде дивидендов. Особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога с доходов, полученных по операциям с ценными бумагами. Особенности налогообложения доходов отдельных категорий граждан (подданных) иностранных государств. Налоговый и отчетный период.

Льготы по подоходному налогу, их экономическая сущность. Доходы, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения). Стандартные налоговые вычеты. Социальные налоговые вычеты. Имущественные налоговые вычеты. Порядок предоставления имущественного налогового вычета плательщикам, получившим доходы, связанные с приобретением возмездно отчуждаемого имущества или его отчуждением. Профессиональные налоговые вычеты. Дата фактического получения дохода. Льготы в соответствии с соглашениями об избежании двойного налогообложения.

Ставки подоходного налога: 13 %, 15 %, 9 %. Фиксированные суммы подоходного налога. Порядок исчисления подоходного налога. Порядок и сроки уплаты налога налоговыми агентами. Сроки и условия предоставления деклараций о годовом доходе.

Обеспечение соблюдения действующего законодательства. Особенности взыскания, зачета (возврата) излишне удержанных и удержания неударжаных либо не полностью удержанных сумм налога. Устранение двойного налогообложения.

Особенности налогообложения физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью. Порядок исчисления подоходного налога индивидуальными предпринимателями. Определение объекта налогообложения. Ставка подоходного налога. Льготы, сроки уплаты, ответственность плательщиков. Сроки представления налоговой декларации по подоходному налогу индивидуальными предпринимателями.

Тема 2.6. РЕСУРСНЫЕ ПЛАТЕЖИ.

Экономическая сущность налога на недвижимость. Плательщики: организации и физические лица. Объекты обложения: стоимость зданий и сооружений, объектов сверхнормативного незавершенного строительства. Годовые ставки для разных плательщиков. Повышающие коэффициенты. Льготы для

юридических и физических лиц. Налоговый учет налога на недвижимость, порядок его исчисления и уплаты.

Земельный налог, его функциональное значение. Плательщики земельного налога. Определение объекта налогообложения. Кадастровая оценка и кадастровая стоимость. Ставки земельного налога для различных категорий земель. Льготы. Порядок исчисления налога. Сроки представления налоговых деклараций и уплаты.

Экологический налог, его значение и объекты обложения. Выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух, сбросы сточных вод в окружающую среду, размещение отходов производства и товаров, помещенных под таможенный режим уничтожения. Лимиты выбросов и отходов. Ставки экологического налога, льготы, порядок исчисления, сроки представления налоговых деклараций и уплаты экологического налога.

Налог за добычу (изъятие) природных ресурсов. Объекты обложения. Лимиты добычи, порядок их установления. Льготы. Порядок исчисления и уплаты.

Тема 2.7. СБОРЫ И ПОШЛИНЫ В НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЕ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ И ИХ РЕГУЛИРУЮЩЕЕ ЗНАЧЕНИЕ.

Сбор за проезд автомобильных транспортных средств иностранных государств по автомобильным дорогам общего пользования Республики Беларусь. Плательщики. Освобождение от сбора. Ставки, исчисление и взимание сбора.

Оффшорный сбор и его назначение. Оффшорные зоны. Плательщики оффшорного сбора, объекты обложения. Определение налоговой базы. Ставка. Случаи освобождения от обложения оффшорным сбором.

Гербовый сбор и его роль в системе вексельного обращения в Республике Беларусь. Плательщики. Объекты обложения, налоговая база, ставки. Порядок исчисления и уплаты.

Консульский сбор и государственная пошлина. Плательщики, объекты обложения, органы, взимающие консульские сборы, государственные пошлины. Льготы.

Патентные пошлины. Порядок их исчисления и взимания.

Раздел III. МЕСТНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ.

Тема 3.1. МЕСТНОЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ.

Порядок установления и введения местных налогов и сборов. Зарубежный опыт. Роль местных налогов в местных бюджетах. Общие признаки местных налогов и сборов.

Состав местных налогов и сборов в Республике Беларусь, их назначение. Налог за владение собаками. Курортный сбор. Сбор с заготовителей. Порядок их исчисления и уплаты в местный бюджет.

Раздел IV. ОСОБЫЕ РЕЖИМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ.

Тема 4.1. НАЛОГ ПРИ УПРОЩЕННОЙ СИСТЕМЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Необходимость введения особых режимов налогообложения в налоговой системе Республики Беларусь. Порядок применения упрощенной системы налогообложения субъектами малого бизнеса в Республике Беларусь. Категории субъектов хозяйствования, имеющих право на применение упрощенной системы налогообложения. Налоги, подлежащие обязательной уплате при применении упрощенной системы налогообложения.

Методика исчисления и уплаты налога при упрощенной системе налогообложения. Объект налогообложения, порядок определения налоговой базы и ставки. Налоговый и отчетный период. Уплата налога. Порядок перехода на упрощенную систему. Прекращение применения упрощенного порядка налогообложения.

Тема 4.2. ЕДИНЫЙ НАЛОГ С ИНДИВИДУАЛЬНЫХ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЕЙ И ИНЫХ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ.

Порядок применения единого налога с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц в Республике Беларусь.

Методика исчисления и уплаты единого налога с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц. Плательщики единого налога. Порядок установления ставок. Налоговые льготы. Исчисление единого налога. Порядок представления налоговых деклараций и уплаты единого налога. Порядок перерасчета (возврата, зачета) единого налога. Порядок уплаты индивидуальными предпринимателями налога на добавленную стоимость при ввозе товаров из Российской Федерации.

Тема 4.3. ДРУГИЕ ОСОБЫЕ РЕЖИМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ.

Единый налог для производителей сельскохозяйственной продукции. Условие применения. Ставка. Льготы. Порядок исчисления, уплаты и перехода на общую систему налогообложения.

Налог на игорный бизнес. Назначение налога, объект налогообложения. Плательщики налога на игорный бизнес. Налоговая база. Ставки. Порядок исчисления и уплаты в бюджет.

Налог на доходы от осуществления лотерейной деятельности. Государственное регулирование лотерейной деятельности. Порядок организации и проведения лотерей. Призовой фонд. Ставка налога, порядок исчисления и уплаты налога в бюджет.

Налог на доходы от проведения электронных интерактивных игр. Государственное регулирование. Выигрышный фонд. Ставка налога. Порядок исчисления и уплаты.

Сбор за осуществление ремесленной деятельности и сбор за осуществление деятельности по оказанию услуг в сфере агротуризма. Плательщики. Порядок уплаты и представления отчетности.

Раздел V. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ОТДЕЛЬНЫХ КАТЕГОРИЙ ПЛАТЕЛЬЩИКОВ.

Тема 14. ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В СВОБОДНЫХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ЗОНАХ.

Свободные экономические зоны в Республике Беларусь. Понятие специального правового режима для резидентов СЭЗ. Порядок налогового стимулирования функционирования СЭЗ. Особенности налогообложения резидентов свободных экономических зон. Льготирование реализации продукции, работ, услуг собственного производства. Условия применения этой льготы. Ограниченный перечень уплачиваемых налогов и пониженные ставки.

Раздел VI. СОЦИАЛЬНЫЕ ПЛАТЕЖИ.

Тема 6.1. СИСТЕМА СОЦИАЛЬНОЙ ЗАЩИТЫ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ.

Обязательные страховые взносы в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь. Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь, его возникновение и назначение. Плательщики страховых взносов в Фонд социальной защиты населения и порядок их регистрации. Источники формирования финансовых ресурсов Фонда. Объект для начисления страховых взносов. Перечень выплат, на которые не начисляются страховые взносы. Тарифы страховых взносов. Порядок расчета страховых взносов. Сроки и порядок уплаты страховых взносов. Ответственность плательщиков и контроль за полнотой и своевременностью уплаты платежей в Фонд социальной защиты населения.

Обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний: сущность и необходимость. Страховщик - Белгосстрах. Плательщики страховых взносов. Объект для начисления страховых взносов. Принципы дифференциации тарифов на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Установление скидок и надбавок к основному страховому тарифу. Порядок исчисления взносов, сроки уплаты. Отчетность по страховым взносам.

Раздел VII. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ В ГОСУДАРСТВАХ - ЧЛЕНАХ ТАМОЖЕННОГО СОЮЗА.

Тема 7.1. НАЛОГОВЫЕ СИСТЕМЫ ГОСУДАРСТВ-ЧЛЕНОВ ТАМОЖЕННОГО СОЮЗА.

Виды таможенных платежей, общие правила их уплаты. Таможенные пошлины: сущность, назначение, классификация, виды ставок, критерии дифференциации ставок, порядок расчета и уплаты.

Аспекты договорно-правовой базы таможенного союза на единой таможенной территории Республики Беларусь, Республики Казахстан и Российской Федерации. Налоговые преимущества таможенного союза. Налоговая система Российской Федерации. Налоговая система Республики Казахстан. Виды налогов, условия их исчисления и уплаты в союзных государствах.

УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКАЯ КАРТА УЧЕБНОЙ ДИСЦИПЛИНЫ

Специализация 1-25 01 07 21

«Экономика и правовое обеспечение хозяйственной деятельности»

очная форма получения высшего образования

Номер раздела, темы	Название раздела, темы	Количество аудиторных часов	
		Лекции	Практические занятия
1	2	3	4
	7 семестр		
1	Раздел I. Теоретические основы налогообложения	4	1
1.1	Налоги в системе экономических отношений.	2	-
1.2	Налоговая система и налоговая терминология.	2	1
2	Раздел II. Республиканские налоги, сборы (пошлины)	22	12
2.1	Налог на добавленную стоимость.	4	4
2.2	Акцизы.	2	1
2.3	Налог на прибыль	4	3
2.4	Налог на доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство.	1	-
2.5	Подходный налог с физических лиц.	4	2
2.6	Ресурсные платежи.	4	2
2.7	Сборы и пошлины в налоговой системе Республики Беларусь и их регулирующее значение	1	-
3	Раздел III. Местные налоги и сборы	1	-
3.1	Местное налогообложение	1	-
4	Раздел IV. Особые режимы налогообложения	3	1
4.1	Налог при упрощенной системе налогообложения	1	1
4.2	Единый налог с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц	1	-
4.3	Другие особые режимы налогообложения в Республике Беларусь.	1	-
5	Раздел V. Налогообложение отдельных категорий плательщиков.	1	-
5.1	Особенности налогообложения в свободных экономических зонах.	1	-
6	Раздел VI. Социальные платежи.	2	2
6.1	Система социальной защиты в Республике Беларусь.	2	2
7	Раздел VII. Налогообложение в государствах-членах таможенного союза	1	-
7.1	Налоговые системы государств-членов таможенного союза.	1	-
	ВСЕГО	32	16
	Всего аудиторных часов		

заочная форма получения высшего образования

Номер раздела, темы	Название раздела, темы	Количество аудиторных часов	
		Лекции	Практические занятия
1	2	3	4
7 семестр			
1	Раздел I. Теоретические основы налогообложения	1	-
1.1	Налоги в системе экономических отношений.	1	-
1.2	Налоговая система и налоговая терминология.	-	-
2	Раздел II. Республиканские налоги, сборы (пошлины)	6	6
2.1	Налог на добавленную стоимость.	2	2
2.2	Акцизы.	-	-
2.3	Налог на прибыль	2	2
2.4	Налог на доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство.	-	-
2.5	Подходный налог с физических лиц.	2	2
2.6	Ресурсные платежи.	-	-
2.7	Сборы и пошлины в налоговой системе Республики Беларусь и их регулирующее значение	-	-
3	Раздел III. Местные налоги и сборы	-	-
3.1	Местное налогообложение	-	-
4	Раздел IV. Особые режимы налогообложения	-	-
4.1	Налог при упрощенной системе налогообложения	-	-
4.2	Единый налог с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц	-	-
4.3	Другие особые режимы налогообложения в Республике Беларусь.	-	-
5	Раздел V. Налогообложение отдельных категорий плательщиков.	-	-
5.1	Особенности налогообложения в свободных экономических зонах.	-	-
6	Раздел VI. Социальные платежи.	1	-
6.1	Система социальной защиты в Республике Беларусь.	1	-
7	Раздел VII. Налогообложение в государствах-членах таможенного союза	-	-
7.1	Налоговые системы государств-членов таможенного союза.	-	-
ВСЕГО		8	6
Всего аудиторных часов			

Специализация 1-25 01 07 30 «Финансовое обеспечение и экономика боевой и хозяйственной деятельности войск»

очная форма получения высшего образования

Номер раздела, темы	Название раздела, темы	Количество аудиторных часов	
		Лекции	Практические занятия
1	2	3	4
	7 семестр		
1	Раздел I. Теоретические основы налогообложения	4	4
1.1	Налоги в системе экономических отношений.	2	2
1.2	Налоговая система и налоговая терминология.	2	2
2	Раздел II. Республиканские налоги, сборы (пошлины)	22	26
2.1	Налог на добавленную стоимость.	6	6
2.2	Акцизы.	2	2
2.3	Налог на прибыль	4	4
2.4	Налог на доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство.	1	1
2.5	Подходный налог с физических лиц.	4	4
2.6	Ресурсные платежи.	4	6
2.7	Сборы и пошлины в налоговой системе Республики Беларусь и их регулирующее значение	1	1
3	Раздел III. Местные налоги и сборы	1	2
3.1	Местное налогообложение	1	2
4	Раздел IV. Особые режимы налогообложения	3	3
4.1	Налог при упрощенной системе налогообложения	1	1
4.2	Единый налог с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц	1	1
4.3	Другие особые режимы налогообложения в Республике Беларусь.	1	1
5	Раздел V. Налогообложение отдельных категорий плательщиков.	1	1
5.1	Особенности налогообложения в свободных экономических зонах.	1	1
6	Раздел VI. Социальные платежи.	2	2
6.1	Система социальной защиты в Республике Беларусь.	2	2
7	Раздел VII. Налогообложение в государствах-членах таможенного союза	1	2
7.1	Налоговые системы государств-членов таможенного союза.	1	2
	ВСЕГО	34	38
	Всего аудиторных часов		

ИНФОРМАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ

Список литературы Основная литература

1. Налоги и налогообложение: сб. задач и тестовых заданий / С.Ф. Зубарева, Е.С. Филиппович, Е.А. Захарова ; под ред. С.Ф. Зубаревой - Минск : БГЭУ, 2010. - 208 с.
2. Налоги и налогообложение: Учеб. Пособие / Е.Ф. Киреева [и др.]; Под ред. Е.Ф. Киреева - Мн.: БГЭУ, 2012
3. Налоговые системы. Методология развития: монография для магистрантов, обучающихся по программам «Налоги и налогообложение», «Финансы и кредит». / [И.А. Майбуров и др.], под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. –М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012.
4. Налогообложение. Практикум: уч. пособие: 2е изд., перераб. и доп./ И.С Шунько [и др.]; под общ. ред. И.С Шунько. - Минск: ИВЦ Минфина, 2010. - 328 с.
5. Домбровская, Е. Н. Налоги и налогообложение : курс лекций / Е. Н. Домбровская, Е. А. Коровушкин. – Витебск: УО «ВГТУ», 2013. – 86 с.

Дополнительная литература

1. Адаменкова, С.И. Налогообложение: пособие / С.И. Адаменкова, О.С. Евмейчик. - Минск, Элайда, 2009. - 254 с.
2. Налоговые системы зарубежных стран : учебник /Н.Н. Тютюрюков - М. : Дашков и К^о, 2010 - 171 с.
3. Налогообложение организаций и оптимизация налоговых платежей : уч.метод. пособие /Т.И. Василевская. - Минск : ТетраСистемс, 2011. - 80 с.
4. Петти, В. Трактат о налогах и сборах / В. Петти., А.Смит., Д. Рикардо, Дж. Кейнс, М. Фридмен // Классика экономической мысли: соч. — М.: ЭКСМО-Пресс, 2000. — 896 с.
5. Пушкарева, В.М. История финансовой мысли и политики налогов : учеб. пособие /В.М. Пушкарева. - М. : Финансы и статистика, 2001 - 256 с.
6. Сборник международных договоров об избежании двойного налогообложения. Международные соглашения Республики Беларусь / Сост. Л.Е.Астапович и др. - Минск.: Амалфея, 1997. - 752 с.
7. Шкирман, С.И. Все об упрощенной системе налогообложения /Шкирман - 2-е изд, доп. и перераб. С.И. Шкирман - Минск: Из-во Гревцова, 2009. - 266 с.

Законодательные и нормативные акты

1. Кодекс Республики Беларусь об административных правонарушениях: Кодекс Респ. Беларусь, 21 апр. 2002 г. №194-З : в ред. Закона Респ. Беларусь от 12.07. 2013 г. // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. - Минск, 2014.

2. Налоговый кодекс Республики Беларусь (общая часть) от 19 декабря 2002 г. № 166-З (в ред. 31.12.2014) [Электронный ресурс]. - 2014. - Режим доступа : <http://etalonline.by/?type=text®num=Hk0200166> . - Дата доступа 18.05.2014.
3. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) от 29 декабря 2009 г. № 71-З [Электронный ресурс]. - 2014. - Режим доступа: <http://etalonline.by/?type=text®num=Hk0900071> . - Дата доступа 18.05.2014.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть первая от 31.07.1998 N 146-ФЗ и часть вторая от 05.08.2000 N 117-ФЗ (принят ГД ФС РФ 19.07.2000) // <http://nalog.garant.ru/fns/nk/> . - Дата доступа 18.05.2014.
5. О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс). Кодекс Респ. Казахстан от 10 декабря 2008 года № 99-IV.
6. О республиканском бюджете на 2014 год. Закон Респ. Беларусь от 31 декабря 2013 г. № 95-З [Электронный ресурс]. - 2014. - Режим доступа: <http://ng.sb.by/dokumenty/article/zakon-respubliki-belarus-o-respublikanskom-byudzhete-na-2014-god.html> . - Дата доступа 18.05.2014
7. О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь: Указ Президента Респ. Беларусь, 16 окт. 2009г. №510 : в ред. Указ Президента Респ. Беларусь от 29.11.2013 г. //Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс]/ ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. - Минск, 2014.
8. Об обязательных страховых взносах в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь: Закон Респ. Беларусь от 29.02.1996 г. № 138- XIII
9. Об основах государственного социального страхования: Закон Респ. Беларусь от 31.01.1995 г. № 3563- XIII
10. Об установлении форм документов, необходимых для исчисления уплаты налогов, сборов (пошлин), и о некоторых вопросах порядка их заполнения, представления подтверждения постоянного местонахождения иностранной организации, ведение учета выручки от реализации товаров (работ, услуг), доходов и расходов индивидуальными предпринимателями (частными нотариусами, адвокатами, осуществляющими адвокатскую деятельность индивидуально): постановление Министерства по налогам и сборам Респ. Беларусь, 15 нояб. 2010, №82 : в ред. пост. МНС Респ. Беларусь от 17.02.2014 г. // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. - Минск, 2014.
11. Протокол о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в таможенном союзе, подписан в г. Санкт-Петербурге 11 декабря 2009 года. : в ред. Закона Респ. Беларусь от 01.07.2010 г. //Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. - Минск, 2014.
12. Протокол о порядке взимания косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг в таможенном союзе, подписанного в городе Санкт-Петербурге 11 декабря 2009 года : в ред. Закона Респ. Беларусь от 01.07.2010 г.

//Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] /ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. - Минск, 2014.

13. Соглашение о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в таможенном союзе, заключено в г. Москве 25.01.2008 : в ред. Протокола от 11.12.2009 г. //Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. - Минск, 2014.