

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

Белорусский национальный технический университет

НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Конспект лекций

для студентов специальности

1-25 01 07 Экономика и управление на предприятии

Электронный учебный материал

Минск ◊ БНТУ ◊ 2018

УДК [336.2] (075.8)

Авторы:

Кузьмицкая Т.В., Солодовников С.Ю.

Рецензенты:

Наумович О.А., заведующий кафедрой «Управления и экономики высшей» Республиканского института высшей школы, кандидат экономических наук, доцент

Федосенко И.В., доцент кафедры «Экономические теории» Белорусского национального технического университета, кандидат экономических наук, доцент.

Учебное пособие содержит материалы для занятий по 7 темам: теоретические основы налогообложения; республиканские налоги; местные налоги и сборы; особые режимы налогообложения; налогообложение отдельных категорий налогоплательщиков; социальные платежи; налогообложение в государствах-членах Таможенного союза. Учебное пособие базируется на актуальной информации, комплексно знакомит с налогообложением и налоговой системой в Республике Беларусь, содержит методики и примеры расчета основных налогов и сборов, и может быть использовано для самостоятельной работы студентов как дневного, так и заочного отделений высших учебных заведений.

Белорусский национальный технический университет
пр-т Независимости, 65, г. Минск, Республика Беларусь
Тел.(017)292-93-54

E-mail: ekonomika-i-pravo@yandex.ru

<http://www.bntu.by/ftug-eip.html>

Регистрационный №

© БНТУ, 2018

© Кузьмицкая Т.В., Солодовников С.Ю., 2018

Содержание

Тема 1. Теоретические основы налогообложения	5
1.1 Налоги в системе экономических отношений	5
1.1.1 Формирование понятия «налог»	5
1.1.2 Экономическая природа современного налога	15
1.1.3 Принципы и критерии оценки налогообложения	20
1.2 Налоговая система и налоговая терминология	29
1.2.1 Понятие налоговой системы. Особенности формирования налоговой системы Республики Беларусь	29
1.2.2 Элементы налога и налоговая терминология	36
1.2.3 Ответственность плательщиков налогов, сборов (пошлин)	40
Тема 2. Республиканские налоги, сборы (пошлины)	50
2.1 Налог на добавленную стоимость (НДС): сущность налога, основные элементы налогообложения	50
2.2 Акцизы: сущность налога, основные элементы налогообложения	58
2.3 Налог на прибыль	64
2.3.1 Сущность налога на прибыль, его плательщики, объекты налогообложения ..	64
2.3.2 Затраты, учитываемые и не учитываемые при налогообложении прибыли ...	65
2.3.3 Внереализационные доходы и расходы, учитываемые и не учитываемые при налогообложении прибыли	70
2.3.4 Налоговые льготы, ставки налога на прибыль	73
2.3.5 Определение налоговой базы по налогу на прибыль	76
2.3.6 Организация налогового учета по налогу на прибыль	78
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	82
2.5 Подоходный налог с физических лиц	86
2.5.1 Плательщики подоходного налога с физических лиц, объект налогообложения, определение налоговой базы, доходы, не подлежащие налогообложению	86
2.5.2 Налоговые вычеты, ставки налога, порядок и сроки исчисления и уплаты налога	88
2.6 Ресурсные платежи	94
2.6.1 Налог на недвижимость	94
2.6.2 Земельный налог	100
2.6.3 Экологический налог	107
2.6.4 Налог на добычу (изъятие) природных ресурсов	111
2.7 Сборы и пошлины в налоговой системе Республики Беларусь и их регулирующее значение	114
2.7.1 Оффшорный сбор	114
2.7.2 Гербовый сбор	116
Тема 3. Местные налоги и сборы	117
3.1 Налог за владение собаками	118
3.2 Курортный сбор	118
3.3 Сбор с заготовителей	119
Тема 4. Особые режимы налогообложения	120
4.1 Упрощенная система налогообложения (УСН): условия применения и основные элементы налогообложения	120
4.2 Единый налог с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц ...	125
Тема 5. Социальные платежи в Республике Беларусь	130

5.1 Обязательные страховые взносы в Фонд социальной защиты населения (ФСЗН)	130
5.2 Обязательное страхование несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в Белгосстрах (БГС)	133
Тема 6. Налогообложение отдельных категорий плательщиков	134
6.1 Особенности налогообложения в свободных экономических зонах	134
6.2 Налоговые льготы в Парке высоких технологий	135
Тема 7. Налогообложение в государствах-членах Таможенного союза	138
7.1 Налоговые преимущества таможенного союза	138
7.2 Таможенные платежи	140

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 пе-

риод 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 придерживались 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 определяло 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 основным источником покрытия указанных выше расходов должны стать поступ-

ления 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 непроизводительных, 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. Эберг 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 обремени-

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.

Основателем 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 за пределами 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, находящиеся 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 пла-

тельщиков, 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 потребностями 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 заготовителей,
- 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 представлена один из возможных вариантов классификации налогов.

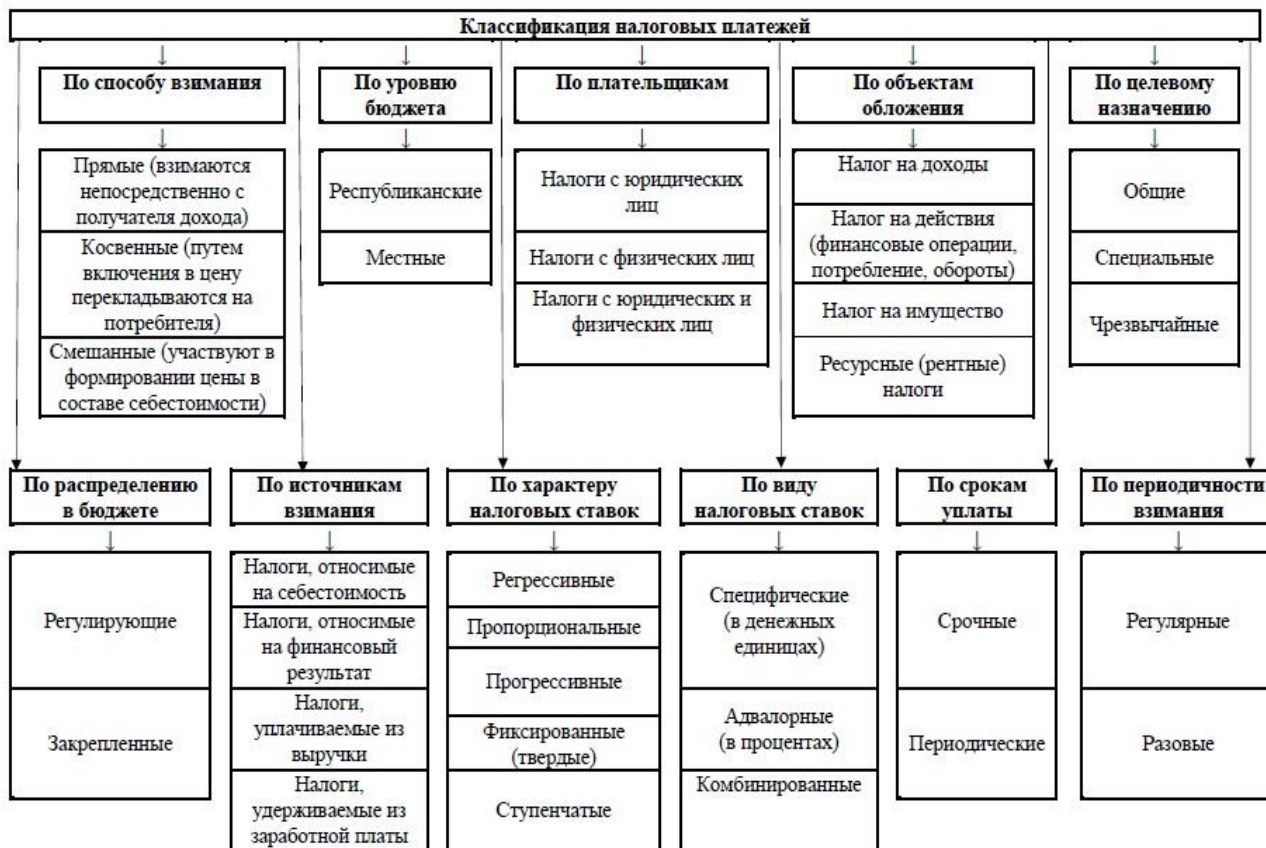


Рисунок 2 - Классификация налоговых платежей.

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) собирание налогов в удобнейшее 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 собирание налогов - количество жертвований, делаемых народом, должно более равняться доходу, получаемому от того правитель-

ством. 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 пе-

риода;

- 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.

Американский 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 привилегиро-

ванных 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 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 ди-

намикой. 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:

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

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 по-

ступления 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 регулиро-

ванию 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. *Законности налогообложения.* 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.

2. *Обязательности налогообложения.* Каждое лицо обязано уплачивать законно установленные налоги, сборы (пошлины), по которым это лицо признается плательщиком;

3. *Равенства налогообложения.* Налоги, сборы (пошлины) не могут иметь дискриминационный характер и устанавливаться исходя из расовых, национальных, религиозных и иных критериев. Нормы Налогового Кодекса, определяющие основания и порядок применения налоговых льгот, не могут носить индивидуальный характер;

4. *Презумпции добросовестности плательщика налогов, сборов (пошлин).* Плательщик налогов, сборов (пошлин) признается добросовестным, пока иное не будет доказано на основании документально подтвержденных сведений;

5. *Справедливости налогообложения.* Один и тот же объект налогообложения может облагаться одними и теми же налогом, сбором (пошлиной) у одного плательщика только один раз за соответствующий налоговый период;

6. *Стабильности налогового законодательства.* Налоги, сборы (пошлины), установленные настоящим Кодексом на очередной финансовый год, не подлежат изменению в течение этого финансового года;

7. *Гласности налогового законодательства.* Нормативные правовые акты, регулирующие вопросы налогообложения, подлежат официальному опубликованию в порядке, установленном законодательством;

8. *Экономической обоснованности налогообложения.* Налоги, сборы (пошлины) устанавливаются с учетом необходимости обеспечения сбалансированности расходов республиканского и местных бюджетов с их доходами, и объем доходов от уплаты налогов, сборов (пошлин) должен превышать затраты на их администрирование.

При установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Акты налогового законодательства должны быть сформулирова-

ны таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить. В случае неясности или нечеткости предписаний 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 2006 г. 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 налого-

вой 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 «Налого-

обложение» поднялась с последнего - 183-го места в 2011 г. сразу на 27 пунктов в 2012 г., а в настоящее время (2019 год) занимает 99 место.

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 пред-

принимателей, малых организаций и т.д., что способствует улучшению налогового климата в стране.

Вместе с тем, налоговой системе РБ присущи следующие недостатки: значительная фискальная направленность, проявляющаяся в преобладании косвенных налогов; высокий уровень налогообложения субъектов хозяйствования; 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 на 2016-2020 годы предусматривает, что в области налоговой политики деятельность финансовых и налоговых органов в годах будет направлена на поддержание уровня налоговой нагрузки на экономику, стимулирующего экономический рост. Будет соблюдаться мораторий на повышение налоговых ставок и введение новых налогов, сборов (пошлин), за исключением случаев, когда соответствующие обязательства Республики Беларусь предусмотрены международными договорами, а также индексации налоговых ставок, установленных в белорусских рублях, в целях их адаптации к инфляционным процессам. Аналогичный подход будет применен и к иным обязательным платежам. Предполагается, что уровень налоговой нагрузки не увеличится и составит не более 26 процентов от ВВП.

Для стимулирования инвестиционной и инновационной активности предусматривается сохранение преференциальных режимов и пролонгация их сроков действия, установленных на территории сельской местности и малых городов, для Парка высоких технологий, Китайско-Белорусского индустриального парка «Индустриальный парк «Великий камень», реализуемых инвестиционных договоров, а также налоговых льгот для высокотехнологичных и инновационных товаров, научных организаций, субъектов инновационной инфраструктуры, резидентов научно-технологических парков.

В 2017-2020 годах планируется провести массовую оценку недвижимого имущества в целях последующего перехода на исчисление налога на недвижимость от кадастровой стоимости. Предстоит усовершенствовать подходы к взиманию экологического налога посредством корректировки порядка определения его налоговой базы в целях усиления экономического стимулирования сокращения выбросов загрязняющих веществ в окружающую среду. Предусматривается освобождение от НДС внутри холдинговых оборотов по реализации товаров (работ, услуг). Запланировано ввести институт «налоговых депозитов», стимулирующих вывод доходов и капитала из тени. Резидентам Республики Беларусь, задекларировавшим доходы свыше установленной государством суммы и заплатившим с них налоги, предполагается гарантировать безусловное сохранение налоговой и коммерческой тайны.

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 Особенной 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 13 глав, в которых регламентированы различные сферы налоговых отношений: определены основные принципы налогообложения, виды налогов, сборов (пошлин) и порядок их установления введения и прекращения действия, дано юридическое определе-

ние всех возможных плательщиков налогов, сборов (пошлин), их прав и обязанностей, а также возможных объектов налогообложения; даны 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; 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); отражены структура, права, обязанности налоговых и таможенных органов, способы их ответственности за незаконные решения, неправомерные действия (бездействие).

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 таможи (*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 территориальные 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.

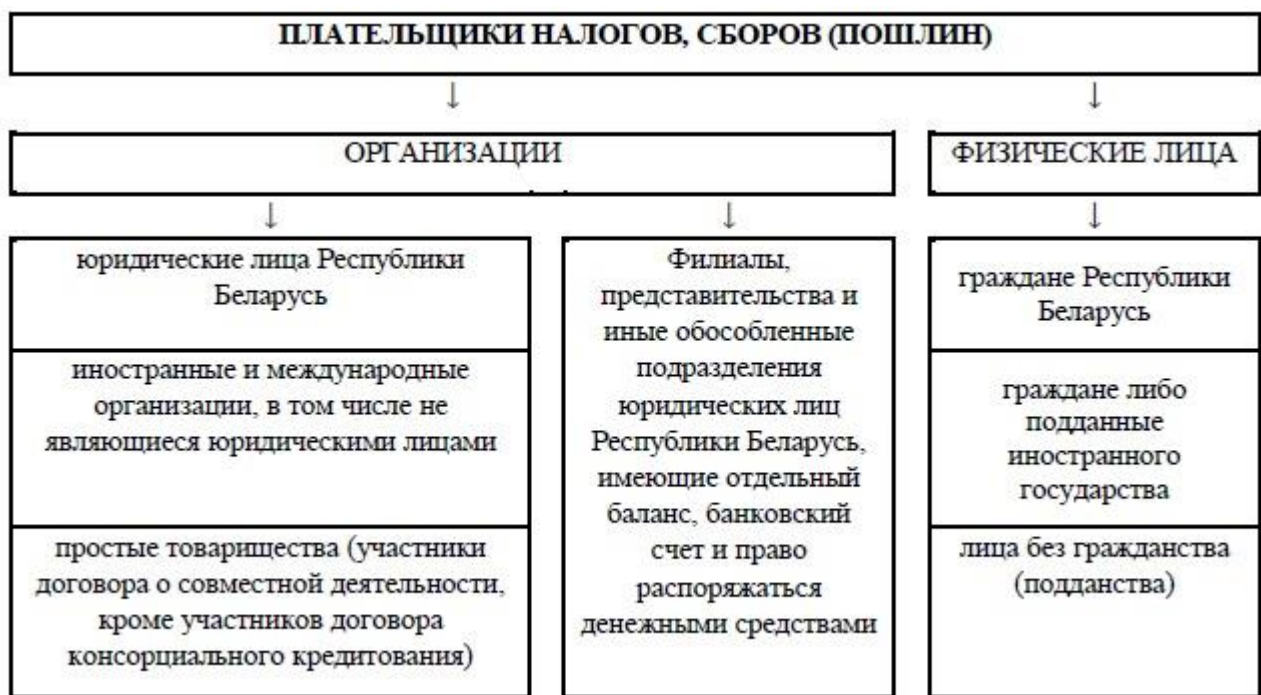


Рисунок 3 - Плательщики налогов, сборов (пошлин).

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 Налогового 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 определяемая в соответствии с налоговым законодательством экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить.

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 если из содержания документа не следует иное, - доходы от долговых обязательств любого вида независимо от способа их оформления, в том числе: доходы в виде процентов за пользование кредитами, займами; по ценным бумагам, условиями эмиссии которых предусмотрено получение доходов в виде процентов (дисконта); доходы по депозитным и сберегательным сертификатам; доходы от пользования временно свободными денежными средствами на счетах в банках.

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 платежами, 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:

- уголовная;
- административная;
- уплата пеней.

Уголовная ответственность в отношении должностных лиц наступает, если в результате налогового правонарушения 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), в частности административные правонарушения против порядка налогообложения уставлены **главой 13 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), совершенная 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 учёт 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 40% от неуплаченной суммы налога, сбора (пошлины), но не менее 2 базовых величин (БВ), а на ЮЛ – в размере 40% от неуплаченной суммы налога, сбора (пошлины), но не менее 10 БВ. Однако, если неуплата или неполная уплата плательщиком, иным обязанным лицом суммы налога, сбора (пошлины) была совершена должностным лицом юридического лица *по неосторожности* и составляет *небольшой размер* относительно общей суммы исчисленных плательщиком, то и размеры штрафа применяются в меньшем размере. 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.

Взыскание налогов, сборов (пошлин) в случае неисполнения плательщиком в установленный срок налогового обязательства ограничено периодом проверки соблюдения налогового законодательства. То есть взыскание не будет производиться, если требование об уплате не предъявлено в течение 5 лет со дня истечения срока уплаты налогов, сборов (пошлин).

Исключение будут составлять случаи, когда:

- проверяемый период не ограничен 5 годами;

- плательщиком представлена уточненная налоговая декларация.

В случае исполнения налогового обязательства в более поздние сроки по сравнению с установленными налоговым законодательством плательщик обязан уплатить *пени*. Порядок взимания пени установлен статьей 55 Общей части НК РБ. 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.

Расчет пеней производится по каждому такому периоду по формуле:

$$P = (HNO \times KD \times CP) / (360 \times 100),$$

где: *P* - размер пеней, начисленных в соответствующем периоде неисполнения налогового обязательства;

HNO - размер неисполненного налогового обязательства в соответствующем периоде неисполнения налогового обязательства, определенный с учетом положений пункта 2 настоящей статьи;

KD - количество календарных дней, в течение которых неуплаченная сумма налога, сбора (пошлины) и ставка рефинансирования Национального банка Республики Беларусь оставались неизменными, включая день уплаты (взыскания) соответствующей суммы налога, сбора (пошлины) либо день, предшествовавший дню, в котором была изменена ставка рефинансирования Национального банка Республики Беларусь;

CP - ставка рефинансирования Национального банка Республики Беларусь, действовавшая в соответствующие периоды неисполнения налогового обязательства.

Пени уплачиваются (взыскиваются) дополнительно к сумме неисполненного налогового обязательства одновременно с уплатой (взысканием) сумм налога, сбора (пошлины) или после их уплаты (взыскания) в полном объеме независимо от применения других способов обеспечения исполнения налогового обязательства, а также мер ответственности за нарушение налогового законодательства. С 2019 года ограничен размер начисляемых пеней по результатам проверки. Их размер не должен превышать сумму доначисленного налога, сбора (пошлины), подлежащего уплате в бюджет

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 2. УЧЕТ ОСНОВНЫХ НАПРАВЛЕНИЙ НАЛОГОВОЙ, БЮДЖЕТНОЙ, ИНВЕСТИЦИОННОЙ, ФИНАНСОВОЙ ПОЛИТИКИ ГОСУДАРСТВА	1. ПРИОРИТЕТ СТРАТЕГИЧЕСКИХ ЦЕЛЕЙ НАД ТАКТИЧЕСКИМИ РЕШЕНИЯМИ ПРИ ИСПОЛЬЗОВАНИИ МЕТОДОВ НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ
2. РАЗРАБОТКА И ПРИМЕНЕНИЕ СХЕМ И СПОСОБОВ СНИЖЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ ТОЛЬКО НА СТРОГОМ СОБЛЮДЕНИИ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА	3. ПРОГНОЗИРОВАНИЕ ВВЕДЕНИЯ НОВЫХ УСЛОВИЙ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ 4. ОЦЕНКА НАЛОГОВЫХ РИСКОВ	2. ОПРЕДЕЛЕНИЕ ЦЕЛЕСООБРАЗНОСТИ ВНЕДРЕНИЯ НОВЫХ СПОСОБОВ ПЛАНИРОВАНИЯ С ТОЧКИ ЗРЕНИЯ ИХ СТОИМОСТИ
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, изменением 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 выбрать 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 подход 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 последова-

тельно 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 вида 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 налогообложения 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. По прогнозу его доля в налоговых доходах бюджета Беларуси за 2018 год составила 36,4%. 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.

В мировой практике используются два принципа взимания косвенных налогов (НДС, акцизов): *принцип страны происхождения товара* – означает взимание налога при экспорте товара и поступление налога в бюджет страны-экспортера (не облагается импорт) и *принцип страны назначения товара* – означает взимание налога на стадии реализации товара, независимо от места его происхождения (не облагается экспорт).

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 14 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 товаров (работ, услуг), имущественных прав и доходов в виде операций по сдаче в аренду (передаче в финансовую аренду (лизинг)) имущества нарастающим итогом с начала года превысит 420 000 белорусских рублей без учета налогов и сборов, исчисляемых из выручки, либо если они самостоятельно выделяют НДС в расчетных и первичных документах по реализации товаров, работ, услуг;
- 3) доверительные управляющие;
- 4) физические лица, на которых НК РБ и таможенным законодательством Таможенного союза и Республики Беларусь, международными договора-

ми, 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 119 НК РБ указаны *товары, освобождаемые от НДС при ввозе* на территорию Республики Беларусь (транспортные средства, ввозимые с территории государств - членов ЕвразЭС, посредством которых осуществляются международные перевозки грузов; пассажиров и багажа, белорусские рубли, иностранная валюта, ценные бумаги, акцизные марки, марки таможенного контроля, марки пошлин и сборов, уплачиваемых в соответствии с законодательством; технические средства, которые не могут быть использованы иначе как для профилактики инвалидности и (или) реабилитации инвалидов; лекарственные средства, медицинские изделия и протезно-ортопедические изделия; семена, ввозимые для научных целей и государственного сортоиспытания и др.).

Статьей **118** 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, медицинских изделий *по перечню*, утверждаемому Президентом Республики Беларусь;

2) медицинских услуг (за исключением косметологических услуг нелечебного характера);

3) ветеринарных мероприятий;

4) социальных услуг *по перечню* таких услуг, утверждаемому Советом Министров Республики Беларусь, оказываемых

5) продуктов питания, произведенных учреждениями образования, столовыми здравоохранения и социальной защиты;

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

7) товаров (работ, услуг) плательщиками, использующими труд инвалидов, если численность инвалидов у них в среднем за период составляет не менее 50% численности работников в среднем за этот же период;

8) услуг, связанных с организацией похорон;

9) изделий народных художественных ремесел признанного художественного достоинства *по перечню* таких изделий, утверждаемому Президентом Республики Беларусь;

10) платных услуг в сфере образования и услуг, сопутствующих получе-

нию образования;

11) операций банков Республики Беларусь, небанковских кредитно-финансовых организаций Республики Беларусь;

12) услуг по страхованию (сострахованию, перестрахованию);

Плательщик, осуществляющий обороты по реализации объектов, освобожденные 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 одного налогового периода.

Налоговая база НДС при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав определяется как стоимость этих объектов, исчисленная исходя из цен (тарифов) на товары (работы, услуги), имущественные права с учетом акцизов (для подакцизных товаров) *без включения в них НДС*. При определении налоговой базы НДС необходимо учитывать некоторые особенности (статья 120 НК РБ). Некоторые из них:

- Налоговая база при реализации объектов увеличивается на суммы, фактически полученные: за реализованные объекты права сверх цены их реализации; в виде санкций за нарушение покупателями (заказчиками) условий договоров; в виде дополнительной выгоды за реализованные комиссионером объекты на условиях, более выгодных, чем те, которые были указаны комитентом.

- При реализации основных средств и нематериальных активов, отдельных предметов в составе оборотных средств и имущества, учитываемого в составе внеоборотных активов, по ценам ниже остаточной стоимости, при реализации приобретенных на стороне товаров, имущественных прав по ценам ниже цены приобретения налоговая база определяется исходя *из цены их реализации*. При реализации товаров (работ, услуг) собственного производства, имущественных прав по ценам ниже их себестоимости налоговая база определяется исходя из цены реализации таких товаров (работ, услуг), имущественных прав.

- При безвозмездной передаче объектов, произведенных (выполненных, оказанных) плательщиком, налоговая база определяется исходя из себестоимости таких объектов. При безвозмездной передаче приобретенных товаров налоговая база определяется исходя из цены их приобретения. При безвозмездной передаче объектов основных средств и нематериальных активов, отдельных предметов в составе оборотных средств и имущества, учитываемого в составе внеоборотных активов, налоговая база определяется исходя из их остаточной стоимости. Остаточная стоимость и цена приобретения принимаются на дату безвозмездной передачи с учетом переоценок (уценок), проводимых в соответствии с законодательством.

- При осуществлении посреднической деятельности налоговая база НДС определяется *как сумма, полученная в виде вознаграждений* по договорам поручения, комиссии и иным аналогичным гражданско-правовым договорам.

- Налоговая база при сдаче арендодателем объекта аренды арендатору определяется *как сумма арендной платы*. При выкупе объекта аренды аренда-

тором в налоговую базу включается также сумма выкупной цены объекта аренды.

- Налоговая база при передаче лизингодателем предмета лизинга лизингополучателю определяется как *сумма лизинговых платежей*. При выкупе предмета лизинга лизингополучателем в налоговую базу включается также сумма выкупной стоимости предмета лизинга.

Налоговая база НДС, взимаемого таможенными органами при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь, определяется (за исключением товаров, ввозимых с территории государств – членов ЕвразЭС) как *сумма их таможенной стоимости; подлежащих уплате сумм таможенных пошлин и сумм акцизов* (по подакцизным товарам).

Налоговая база НДС, взимаемого налоговыми органами при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь с территории государств – членов ЕвразЭС, 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 дavalьческого 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 ЕвразЭС, в случае вывоза иностранными лицами товаров за пределы таможенной территории ЕвразЭС 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).

Ставка 0% означает полное освобождение экспортеров от НДС. Основанием для применения ставки НДС в размере 0% является предоставление в налоговые органы (по месту постановки на учет) подтверждающих документов. Так, подтверждением вывоза товаров за пределы Республики Беларусь с целью их постоянного размещения (кроме вывоза товаров в государства – члены ЕвразЭС) является наличие у плательщика (ст.123 НК РБ):

- 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 ЕвразЭС являются (ст. 124 НК РБ):

- договор (контракт), на основании которого осуществляется реализация товаров;
- транспортные (товаросопроводительные) документы, подтверждающие перемещение товаров с территории Республики Беларусь на территорию другого государства – члена ЕвразЭС;
- заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов с отметкой налогового органа государства – члена ЕвразЭС, 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) **20%** – применяется в остальных случаях;

4) **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 (B) от реализации товаров (работ, услуг), включающей НДС, производится по формуле

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

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

$$НДС_{ввоз} = (T_{ст} + T_{пошл} + A_k) \times C_{ндс},$$

где $T_{ст}$ – таможенная стоимость ввозимого товара; $T_{пошл}$ – сумма ввозной таможенной пошлины; A_k – 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 ($НДС_{выч}$):

$$НДС_{бюдж} = НДС_{исчисл} - НДС_{выч}.$$

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 30 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. ($12\,000 \text{ руб.} \times 20/100$). 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 1 440 руб. ($2\,400 - 1\,000$).

Вычеты производятся на основании электронных счетов-фактур:

- 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%, а также в случаях, указанных в пункте 27 ст. 133 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 объектов, 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 объекты, 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 отдельного 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 удель-

ный 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 2 статьи 135 гл. 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 0000 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 составляется нарастающим итогом с начала года и представляется не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом.

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 ЕвразЭС, 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 других 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 одноступенчатым 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 двоякую роль. Во-первых, это один из важных источников дохода бюджета. Его доля в налоговых доходах консолидированного бюджета страны за 2018 год составила 10,2%. 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. 15 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 (ст. 150 НК РБ):

- 1) спирт;
- 2) алкогольная продукция;
- 3) слабоалкогольные напитки, вина с объемной долей этилового спирта более 1,2% и менее 7% (слабоалкогольные натуральные напитки, иные слабоалкогольные напитки.
- 4) пиво, пивной коктейль.
- 5) сидры;

б) пищевая спиртосодержащая продукция в виде растворов, эмульсий, суспензий, произведенных с использованием этилового спирта;

7) непищевая спиртосодержащая продукция в виде растворов, эмульсий, суспензий, произведенных с использованием этилового спирта из всех видов сырья, иных спиртосодержащих продуктов;

8) табачные изделия;

9) автомобильный бензин;

10) дизельное топливо;

11) дизельное топливо с метиловыми эфирами жирных кислот;

12) судовое топливо;

13) газ углеводородный сжиженный и газ природный топливный компримированный при их использовании в качестве автомобильного топлива;

14) масла моторные, включая масла (жидкости), предназначенные для промывки (очистки от отложений) масляных систем двигателей внутреннего сгорания.

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;

б) 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 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 зависимости от установленных в отношении подакцизных товаров вида ставок акцизов **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.

При этом 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 РБ 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. 151 НК РБ):

1. спирт при его реализации (передаче) для производства лекарственных средств, ветеринарных препаратов юридическим лицам Республики Беларусь, которым разрешено их производство;

2. подакцизные товары собственного производства, реализуемые владельцам магазинов беспошлинной торговли для их последующей реализации в таких магазинах: алкогольные напитки, слабоалкогольные напитки с объемной долей этилового спирта более 1,2% и менее 7%, вина с объемной долей этилового спирта от 1,2% до 7%, пиво, пивные коктейли, сидры, табачные изделия;

3. конфискованные по приговору (постановлению) суда либо обращенные в доход государства иным способом подакцизные товары, в том числе подакцизные товары, помещенные под таможенную процедуру отказа в пользу государства, которые подлежат реализации (передаче), промышленной переработке, в том числе утилизации, при их реализации (передаче);

4. подакцизные товары при реализации в магазинах беспошлинной торговли, а также в магазинах беспошлинной торговли для дипломатических представительств и консульских учреждений иностранных государств, представительств и органов международных организаций и межгосударственных образований;

5. при реализации (передаче) подакцизные товары, помещенные под таможенную процедуру экспорта, реэкспорта, а также вывезенные (без обязательств об обратном ввозе на территорию Республики Беларусь) в государства – члены ЕвразЭС, 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 ЕвразЭС, освобождаются от акцизов при наличии у плательщика документов, указанных в ст.152 гл. 15 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:

$$A_k \text{ бюдж} = A_k \text{ исчисл} - A_k \text{ вычет}.$$

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 подакцижным 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 30,62 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 30,62 руб. Акцизы, включаемые в налоговые вычеты за налоговый период, составят 30,62 руб. Сумма акциза, подлежащая уплате в бюджет, составит 0 руб. (30,62 – 30,62).*

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

Сумма акцизов по подакцижным товарам, ввозимым в Республику Беларусь из государств – членов ЕвразЭС, 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. 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 же, как и по НДС.

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 2018 г. обеспечили 13,2% налоговых доходов консолидированного бюджета страны.

Взимание налога на прибыль осуществляется в соответствии с положениями главы 16 Особенной части НК РБ, актами Президента Республики Беларусь.

Плательщиками налога на прибыль являются *организации*.

Объектами налогообложения налогом на прибыль являются *валовая прибыль*, а также *дивиденды и приравненные к ним доходы, начисленные белорусскими 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 на возмездной основе (В), уменьшенной на суммы налогов, уплачи-*

ваемых из выручки, и затратами по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемыми при налогообложении ($\Sigma Z_{н/о}$).

$$П_p = B - НДС - A_k - \Sigma Z_{н/о}.$$

Выручка от реализации товаров определяется исходя из цены сделки с учетом положений статьи 31 НК РФ. В выручку не включается стоимость безвозмездно переданных товаров (работ, услуг), имущественных прав, включая затраты на их безвозмездную передачу.

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 ($\Sigma Z_{р.н/о}$):

$$П_p = B - НДС - ОС - \Sigma Z_{р.н/о}.$$

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).

2.3.2 Затраты, учитываемые и не учитываемые при налогообложении прибыли

Затратами, учитываемыми при налогообложении, признаются экономически обоснованные затраты, определяемые на основании документов бухгалтерского учета (при необходимости посредством проведения расчетных корректировок к данным бухгалтерского учета в рамках ведения налогового учета), если иное не установлено законодательством.

К затратам, учитываемым при налогообложении, относятся:

- затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав (далее - затраты по производству и реализации);
- нормируемые затраты.

Затраты по производству и реализации 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 ресур-

сов и иных расходов на их производство и реализацию, отражаемых в бухгалтерском учете.

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) с учетом следующих особенностей:

- затраты на приобретение (в том числе путем создания) объектов основных средств и нематериальных активов, используемых в предпринимательской деятельности и находящихся в эксплуатации, отражаются посредством начисления *амортизации*.

- плательщик вправе применить *инвестиционный вычет* и включить его в состав затрат по производству и реализации в порядке, установленном настоящим подпунктом. Инвестиционным вычетом признается сумма, исчисленная от первоначальной стоимости основных средств, используемых в предпринимательской деятельности, а также от сформированной в бухгалтерском учете стоимости вложений в основные средства, используемые в предпринимательской деятельности, в связи с их реконструкцией, модернизацией, реставрацией (далее в настоящем подпункте - стоимость вложений в реконструкцию) в следующих пределах:

- по зданиям, сооружениям и передаточным устройствам, используемым в предпринимательской деятельности, и стоимости вложений в их реконструкцию - не более **15%** первоначальной стоимости (стоимости вложений в их реконструкцию);
- по машинам и оборудованию, используемым в предпринимательской деятельности, и стоимости вложений в их реконструкцию, по транспортным средствам (за исключением легковых автомобилей, кроме относимых к специальным, а также используемых для оказания услуг такси) и стоимости вложений в их реконструкцию - не более **30%** первоначальной стоимости (стоимости вложений в их реконструкцию).

- если результатом *выполнения НИОКР*, зарегистрированных в государственном реестре НИОКР, не стало создание амортизируемого имущества, расходы на такие работы могут быть приняты в затраты по производству и реализации с применением повышающего коэффициента до **1,5** включительно;

- *проценты за пользование кредитами, займами*, признаваемые в бухгалтерском учете расходами, принимаются в качестве затрат по производству и реализации, за исключением процентов по кредитам, займам, которые относятся на стоимость инвестиционных активов, а также процентов по просроченным платежам по основному долгу по займам и кредитам;

- *обязательные страховые взносы в ФСЗН РБ и по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве* и профессиональных заболеваний, относящиеся к затратам, учитываемым при налогообложении, а также выплаты работникам и иным лицам по гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ (оказание услуг), принимаются в

качестве затрат по производству и реализации;

- *расходы, связанные с покупкой иностранной валюты*, в сумме разницы между курсом покупки и официальным курсом белорусского рубля к соответствующей иностранной валюте, установленным Национальным банком Республики Беларусь на момент покупки, для проведения расчетов:

- за сырье, материалы, товары (работы, услуги), имущественные права, нематериальные активы;
- по служебным командировкам за границу;
- по налогам, сборам и другим платежам в бюджет или внебюджетные фонды иностранных государств в соответствии с законодательством этих государств;
- по созданию (приобретению) инвестиционных активов;
- по оплате иных расходов, включаемых в состав затрат по производству и реализации, по использованным для их приобретения и оплаты, а также для выплаты заработной платы займам, кредитам и уплате процентов по ним;

- в качестве затрат по операциям с финансовыми инструментами, кроме указанных в статье 179 НК РБ, принимаются расходы от *оценки финансовых инструментов по амортизированной стоимости*, за исключением суммы обесценения;

- отдельные виды затрат могут отражаться путем создания в порядке, установленном законодательством, *резервов предстоящих расходов*.

К нормируемым затратам относятся следующие виды затрат:

- *командировочные расходы* (расходы на служебные командировки) в пределах норм, установленных законодательством;

- *затраты на оплату стоимости топливно-энергетических ресурсов*, израсходованных в пределах установленных норм.

- *потери от недостачи и (или) порчи* при хранении, транспортировке и (или) реализации товаров, запасов в пределах установленных норм естественной убыли, а также норм потерь (боя);

- *расходы на управленческие услуги*, оказываемые индивидуальными предпринимателями, а также организациями, применяющими особые режимы налогообложения, в пределах суммы, рассчитанной исходя из коэффициента соотношения средней заработной платы руководителей организаций и средней заработной платы по организации в целом, определенного в порядке и размере, установленных законодательством;

- *затраты по контролируемой задолженности* в пределах, рассчитанных в соответствии со статьей 172 настоящего Кодекса;

- для организаций, осуществляющих эксплуатацию жилищного фонда и (или) предоставляющих жилищно-коммунальные услуги, за исключением организаций системы Министерства энергетики Республики Беларусь, - *затраты на оплату накладных расходов и технологических потерь* в пределах установленных норм и нормативов;

- *прочие затраты*, в состав которых включаются:

✓ выплаты физическим лицам, работающим в организациях по трудовым договорам, в денежной и натуральной формах в виде:

- вознаграждений по итогам работы за год, выплат, носящих характер вознаграждения по итогам работы за год;

- единовременных пособий лицам, уходящим на пенсию;

- доплат, компенсаций, пособий, порядок выплаты которых и их минимальный размер установлены законодательством и по которым законодательством предоставлено право их повышения, в размерах, установленных коллективным договором, соглашением, нанимателем, превышающих минимальный размер;

- доплат, компенсаций, пособий, по которым законодательством предоставлено право определения размера и порядка выплаты, в размерах, установленных коллективным договором, соглашением, нанимателем, в пределах, установленных законодательством, при их наличии;

- единовременной выплаты (материальная помощь, пособие) на оздоровление;

- оплаты дополнительных отпусков, обязанность предоставления которых установлена законодательством. Настоящее положение распространяется в том числе на выплату в соответствии с законодательством денежной компенсации за неиспользованные дни указанных дополнительных отпусков;

✓ расходы по благоустройству населенных пунктов и прилегающих территорий, памятных мест;

✓ расходы на проведение в соответствии с законодательством по случаю государственных праздников, праздничных дней и памятных дат официальных торжественных мероприятий, военных парадов, артиллерийских салютов и фейерверков;

✓ вознаграждения и (или) компенсируемые расходы членам совета директоров (наблюдательного совета), представителям государства в органах управления организаций, если иное не установлено законодательством;

- ✓ представительские расходы;

- ✓ затраты по транспортировке (доставке) покупателей (заказчиков) до торгового объекта (места выполнения работ, оказания услуг) и обратно в направлениях, обслуживаемых пассажирским транспортом общего пользования;

- ✓ компенсация за использование личных транспортных средств, выплачиваемая работникам, работа которых не носит разъездной характер, а также суммы арендной платы, выплачиваемые таким работникам, выступающим арендодателями личного транспортного средства;

- ✓ членские взносы (вступительные и иные) в объединения предпринимателей и нанимателей, союзы, ассоциации;

- ✓ проценты по просроченным платежам по основному долгу по займам и кредитам.

Совокупный размер учитываемых при налогообложении прочих затрат не может превышать 1% выручки от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав с учетом НДС.

Статьей 173 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) расходы на питание, организацию досуга, отдыха, в том числе при проведении рекламных акций, конференций, семинаров, переговоров, учебы и других аналогичных мероприятий;

5) суммы начисленных организацией дивидендов и приравненных к ним доходов;

6) пени, штрафы, иные санкции, перечисляемые в республиканский и местные бюджеты или в бюджеты государственных внебюджетных фондов;

7) взносы (вклады) в уставные фонды организаций;

8) на приобретение и (или) создание амортизируемого имущества;

9) суммы амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам, не используемым в предпринимательской деятельности и не находящимся в эксплуатации;

10) стоимость имущества или имущественных прав, переданных в качестве задатка, залога;

11) произведенные за счет средств резервов предстоящих расходов, созданных плательщиком в установленном порядке;

12) на приобретение проездных билетов на транспорт общего пользования для работников, работа которых носит разъездной характер, если эти работники на время исполнения служебных обязанностей обеспечиваются специальным транспортом;

13) суммы уценки основных средств, нематериальных активов, доходных вложений в материальные активы, оборудования к установке, производимой в соответствии с законодательством, и суммы обесценения основных средств, нематериальных активов, долгосрочных активов, предназначенных для реализации, и инвестиционной недвижимости;

14) суммы денежных средств либо затрат на производство либо приобретение (выполнение, оказание) товаров (работ, услуг), имущественных прав или остаточная стоимость основных средств, нематериальных активов, доходных вложений в материальные активы, переданных в обмен на выкупленные организацией акции собственной эмиссии, доли (части долей) в уставных фондах,

пай (части паев), превышающие номинальную стоимость указанных акций, первоначальную стоимость долей, паев (их частей);

15) расходы, связанные с покупкой иностранной валюты, в сумме разницы между курсом покупки и официальным курсом, установленным НБ РБ на момент покупки;

16) предоставленные займы, в том числе беспроцентные;

17) страховые взносы по видам добровольного страхования, за исключением страховых взносов по перечню видов добровольного страхования и порядку, определяемым Президентом Республики Беларусь, и страховых взносов, предусмотренных законодательством (в том числе иностранных государств), являющихся условием осуществления деятельности организациями, уплатившими эти взносы;

18) суммы курсовых разниц, возникающих при пересчете выраженной в иностранной валюте и (или) белорусских рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте, стоимости активов и обязательств, определяемых в порядке, установленном законодательством РБ, возникших в связи с осуществлением затрат, не учитываемых при налогообложении;

19) затраты, связанные с безвозмездной передачей товаров (работ, услуг), имущественных прав (за исключением основных средств и нематериальных активов) в виде затрат на их производство (выполнение, оказание) либо приобретение, сумм НДС, исчисленного по этой безвозмездной передаче, а также затрат на такую безвозмездную передачу;

20) остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов при их безвозмездной передаче, сумм НДС, исчисленного по этой безвозмездной передаче, а также затраты на такую безвозмездную передачу;

21) расходы от оценки ценных бумаг по справедливой стоимости;

22) 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 да-

ты 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. 174 НК РБ) включаются:

- дивиденды от источников за пределами Республики Беларусь;
- доходы участника (акционера) организации в денежной или натуральной форме при ликвидации организации, при выходе (исключении) участника из состава участников организации в размере, превышающем сумму его вноса (вклада) в уставный фонд либо фактически произведенных (оплаченных) участником (акционером) расходов на приобретение доли в уставном фонде (паев, акций) организации;
- 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 (передаче в финансовую аренду (лизинг)), иное возмездное или безвозмездное пользование 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 страны ЕвразЭС или даты оформления декларации на товары с отметками таможенного органа о выпуске товаров в соответствии с заявленной таможенной процедурой при экспорте в другие страны, в случае последующего поступления таких документов (доходы отражаются в отчетном периоде, в котором поступили указанные документы);
- суммы акцизов, ранее включенные в состав внереализационных расходов в связи с отсутствием документов, обосновывающих применение освобождения от акцизов;

- 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 НБ РБ на дату продажи;
- другие доходы, непосредственно не связанные с производством и реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Не включаются в состав внереализационных доходов:

- средства, поступающие в рамках целевого финансирования из бюджета или государственных внебюджетных фондов, из бюджета Союзного государства и использованные по целевому назначению;
- средства, полученные плательщиками в порядке долевого участия в строительстве жилья, содержании объектов непромышленной сферы и использованные по целевому назначению;
- товары (работы, услуги), имущественные права, денежные средства, безвозмездно полученные, при условии их использования по целевому назначению, а в случае, если целевое назначение передающей стороной не определено, - на выполнение задач, определенных уставами и (или) учредительными договорами указанных организаций, объединений;
- суммы средств, поступившие от унитарных предприятий, собственниками имущества которых являются потребительские общества и их союзы, из прибыли, остающейся после налогообложения, на финансирование содержания аппарата управления потребительских обществ и их союзов;
- дивиденды, полученные плательщиками от белорусских организаций;
- и др.

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 (ст. 175 НК РБ) 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) валовая прибыль (кроме прибыли, полученной от торгово-закупочной и посреднической деятельности, а также доходов от сдачи имущества в аренду (передачи в финансовую аренду (лизинг)), иное возмездное или безвозмездное пользование имуществом) организаций, использующих труд инвалидов, если их численность в среднем за период составляет не менее 50% от общего числа работников.

5) прибыль, полученная от реализации произведенных плательщиком продуктов питания для детей раннего и дошкольного возраста;

б) прибыль от реализации произведенных плательщиком легковых автомобилей и автокомпонентов собственного производства в течение 3 лет начиная 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;

7) *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 *раздельный учет* объемов товаров собственного производства, произведенных в период действия указанного сертификата;

8) *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 *раздельный учет* объемов товаров собственного производства, произведенных в период действия указанного сертификата;

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

10) прибыль, полученная от реализации имущественных прав на результаты научной и научно-технической деятельности, сведения о которых содержатся в государственном реестре прав, а также прибыль, полученная от реализации материальных объектов, относящихся к этим правам, если реализация имущественных прав на результаты научной и научно-технической деятельности одновременно сопровождается передачей таких объектов;

11) прибыль учреждений образования от приносящей доходы деятельности;

12) по операциям с ценными бумагами, указанными в НК РБ; прибыль и доходы, определенные в порядке, установленном статьей 179 НК РБ; доходы от оценки по амортизированной стоимости (за исключением суммы восстановления обесценения);

13) 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, Белинфонду инновационными организациями;

14) прибыль от предоставления в пользование жилых помещений коммерческого использования государственного жилищного фонда.

Помимо этого, может освобождаться от налога 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.

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:

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

б) 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;

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

5) Ставка налога на прибыль по дивидендам, указанным в пункте 1 статьи 167 и подпункте 3.1 пункта 3 статьи 174 НК РБ, а также по доходам учредителей (участников, акционеров) в виде курсовых разниц, возникающих при пере-

оценке дебиторской задолженности по расчетам с иностранными организациями по причитающимся от них дивидендам, устанавливается в размере **12%**.

6) Ставка налога на прибыль по дивидендам в случае, если в течение 3-х предшествующих календарных лет последовательно прибыль не распределялась между участниками (акционерами) белорусской организации - резидентами Республики Беларусь, устанавливается в размере **6%**.

7) Ставка налога на прибыль по дивидендам в случае, если в течение 5 предшествующих календарных лет последовательно прибыль не распределялась между участниками (акционерами) белорусской организации - резидентами Республики Беларусь, устанавливается в размере **0%**.

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* ($П_{льз.}$):

$$НБ_{вал} = П_{вал.} - П_{льз.}$$

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. 183 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, учитываемых при налогообложении (за исключением суммы примененного в течение налогового периода инвестиционного вычета), и вне-реализационных расходов, указанных в подпунктах 3.19, 3.26, 3.27, 3.40 и 3.41

пункта 3 статьи 175 НК РБ, над общей суммой выручки от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационных доходов, указанных в подпунктах 3.18, 3.20, 3.21 и 3.35 пункта 3 статьи 174 НК РБ, уменьшенной на сумму налогов и сборов, уплачиваемых из выручки и из внереализационных доходов, указанных в подпунктах 3.18, 3.20 и 3.21 пункта 3 статьи 174 НК РБ.

Таким образом, при расчете убытка учитывают только следующие внереализационные доходы и расходы:

1) расходы и доходы по сдаче в аренду (передаче в финансовую аренду (лизинг)), иное возмездное или безвозмездное пользование имущества.

2) курсовые разницы, возникающие при пересчете выраженной в иностранной валюте и (или) белорусских рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте, стоимости активов и обязательств;

3) отрицательные и положительные разницы, возникающие в связи с погашением дебиторской или кредиторской задолженности, в том числе в связи с получением оплаты в сумме меньшей или большей, чем сумма выручки (внереализационных доходов), включая суммы НДС, исчисленные в установленном порядке;

4) затраты, произведенные заказчиком, застройщиком, дольщиком при возведении (возмещении стоимости возведения) объектов, завершаемых строительством, но не зарегистрированных в установленном порядке в качестве объектов недвижимого имущества, объектов инженерной, транспортной и социальной инфраструктуры и их благоустройства, безвозмездно переданных в собственность государства;

5) затраты, произведенные заказчиком, застройщиком, дольщиком, составляющие стоимость безвозмездно выполненных работ (оказанных услуг, переданных товаров) при реконструкции, ремонте (возмещении реконструкции, ремонта) объектов инженерной и транспортной инфраструктуры, находящихся в собственности государства, в связи с возведением объектов строительства.

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 финансовыми инструментами, ценными бумагами и их производными;

2) операции по отчуждению имущества, относимого в соответствии с законодательством к основным средствам (в том числе части капитального строения (здания, сооружения), являющегося основным средством), не завершаемых строительством объектов и их частей, неустановленного оборудования и предприятия как имущественного комплекса.

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* (ст. 39 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 инве-

стиционным, а в соответствии с главой 16 НК РБ 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).

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 плате-

жей 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. 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, 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 – 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

$315\,345 + 198\,555 + 198\,555 \times 34\% + 198\,555 \times 0,6\% + 19\,433 + 201\,067 = 803\,100,03$ руб.;

2) сумма НДС, исчисленная по реализации (исключается из выручки), составит $1\,060\,092 \times 20\% \div 120\% = 176\,682$ руб.;

3) прибыль от реализации продукции за отчетный календарный год составит $1\,060\,092 - 176\,682 - 803\,100,03 = 80\,309,97$ руб.;

4) валовая прибыль за отчетный календарный год составит $80\,309,97 + 41 - 860 = 79\,490,97$ руб.;

5) сумма налога на прибыль за отчетный календарный год составит $79\,490,97 \times 18\% = 14\,308,38$ руб.;

б) сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в бюджет за отчетный год (с учетом уплаченных текущих платежей налога на прибыль), составит

$14\,308,38 - 18\,850 = - 4\,541,62$ руб. (эта сумма подлежит зачету или возврату из бюджета в соответствии со ст. 66 Общей части НК РБ);

7) сумма текущих платежей налога на прибыль на следующий налоговый период составит: $14\,308,38 \div 4 = 3\,577,09$ 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 17) 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) **0%** - по *долговым обязательствам по:* предоставленным кредитам, займам Республике Беларусь или Правительству Республики Беларусь, а также резидентам Республики Беларусь под государственные гарантии в порядке, установленном Президентом Республики Беларусь; по кредитам, займам, предоставленным белорусским организациям за счет денежных средств, полученных от размещения облигаций, эмитируемых иностранными организациями в целях направления таких средств белорусским организациям в виде кредитов, займов; по облигациям белорусских организаций, эмитированным с 1.04.2008 г. по 1.01.2015 года и с 1.07.2015 г., а также от их отчуждения и (или) их погашения, если не установлено иное; по размещенным за пределами Республики Беларусь облигациям открытого акционерного общества «Банк развития Республики Беларусь», а также от их отчуждения и (или) их погашения; по государственным ценным бумагам Республики Беларусь, ценным бумагам Национального банка Республики Беларусь, облигациям местных исполнительных и распорядительных органов, а также от их отчуждения и (или) их погашения; и др.

за выполнение работ (оказания услуг), связанных с:

эмиссией, размещением, обращением, погашением государственных долгосрочных облигаций Республики Беларусь, являющихся государственными долговыми обязательствами, формирующими внешний государственный долг, облигаций местных исполнительных и распорядительных органов и облигаций белорусских организаций, открытого акционерного общества «Банк развития Республики Беларусь», учетом прав на такие облигации;

представлением интересов Республики Беларусь в рамках досудебного урегулирования споров, в международных арбитражах и иностранных судебных органах по спорам между иностранными организациями (иностранцами гражданами) и Республикой Беларусь;

от сдачи морских судов в аренду субъектам торгового мореплавания Республики Беларусь для осуществления ими деятельности по эксплуатации таких морских судов;

от оказания субъектам торгового мореплавания Республики Беларусь услуг по обучению работников в области эксплуатации морских судов;

2) **6%** – по плате за перевозку, фрахт, демередж и прочие платежи, возникающие при перевозках, в связи с осуществлением международных перевозок (за исключением перевозки пассажиров в международных перевозках, платы за перевозку, фрахта, диспача, демереджа, возникающих в связи с осуществлением международных перевозок грузов морским транспортом), а также платежам за оказание транспортно-экспедиционных услуг (за исключением услуг в области транспортно-экспедиционной деятельности при организации международных перевозок грузов морским транспортом);

3) **10%** – по доходам от долговых обязательств любого вида независимо от способа их оформления, в том числе: доходам по кредитам, займам; доходам по ценным бумагам, условиями эмиссии которых предусмотрено получение доходов в виде процентов (дисконта); доходам от пользования временно свободными средствами на счетах в банках Республики Беларусь;

4) **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;

5) **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 управлению 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 ино-

странной 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 организацией 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 производятся 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 2018 года с украинской компанией. 11 января 2018 г. нерезиденту был перечислен доход в размере 5 000 руб.

Нерезидент понес расходы на кормление животных на территории Республики Беларусь в размере 2 500 рублей. Все понесенные расходы подтверждены соответствующими документами.

У белорусской организации (налогового агента) возникают обязательства по удержанию налога на доходы по ставке 15% с дохода 5 000 руб. за вычетом затрат на кормление животных. Сумма налога составит 375 рублей $((5\,000 - 2\,500) \times 15\%)$.

Налоговую декларацию белорусской организации необходимо представить в инспекцию МНС РБ по месту постановки на учет не позднее 20 февраля 2018 года. Уплатить налог необходимо не позднее 22 февраля 2018 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-ХП. При этом декларация по сроку 20 февраля 2018 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. В Республике Беларусь до 2009 г. применялась прогрессивная шкала ставок подоходного налога – от 9% до 30%. С 2009 г. было введено пропорциональное налогообложение доходов физических лиц по плоской шкале и установлена единая ставка 12%, увеличенная с 2015 г. до 13%. Данное изменение было принято с целью стимулирования легализации высоких доходов, а упрощения расчета и администрирования подоходного налога; увеличения поступлений в бюджет. В 2018 г. удельный вес подоходного налога в доходах консолидированного бюджета страны составил 20,8%.

Взимание подоходного налога осуществляется в соответствии с **главой 18** 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).

Налоговая база подоходного налога с физических лиц определяется *отдельно по каждому виду доходов*, в отношении которых установлены различные налоговые ставки.

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:

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

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

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

$НВ_{ст.}$, $НВ_{соц.}$, $НВ_{имущ.}$, $НВ_{проф.}$ – 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 подоходного налога с физических лиц по операциям с ценными бумагами, финансовыми инструментами срочных сделок, по договорам доверительного управления денежными средствами и от участия в фондах банковского управления определяется отдельно от иных видов доходов, выплачиваемых плательщику по месту основной работы.

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, освобождаемым 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 1 984 руб. в течение календарного года от каждого источника, являющегося местом основной работы плательщика;*

б) 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 6 569 руб. в сумме от всех источников в течение налогового периода (календарного года) – в виде дарений, а также недвижимого имущества по договору ренты 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 РБ.

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 **110 руб.** в месяц, если сумма облагаемого дохода за месяц не превысила **665 руб.**;

2) для отдельных категорий плательщиков (инвалидов 1 и 2 групп, участников Великой Отечественной войны, лиц, пострадавших от катастрофы на Чернобыльской АЭС, и др.) – **155 руб.** в месяц;

3) на детей и иждивенцев:

- в размере **32 руб.** в месяц обоим родителям на каждого ребенка и (или) иждивенца;

- в размере **61 руб.** в месяц вдове (вдовцу), одинокому родителю, приемному родителю, опекуну или попечителю стандартный налоговый вычет предоставляется в размере на каждого ребенка до 18 лет и (или) каждого иждивенца;

- в размере **61 руб.** в месяц обоим родителям, имеющим двух и более детей в возрасте до 18 лет или детей-инвалидов в возрасте до 18 лет, стандартный налоговый вычет предоставляется на каждого ребенка.

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;

4) инвалиды I и II группы старше 18 лет - для их родителей (усыновителей, удочерителей), супруга (супруги), опекуна или попечителя.

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 219 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, уплаченной плательщиком страховым организациям Республики Беларусь (возмещенной плательщиком налоговому агенту) в качестве страховых взносов по договорам добровольного страхования жизни и дополнительной пенсии, 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 *в течение налогового периода - налоговым агентом; по окончании налогового периода - налоговым органом* по доходам, подлежащим налогообложению в соответствии с пунктом 1 статьи 219 НК РБ.

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 *в течение налогового периода - налоговым агентом; по окончании налогового периода - налоговым органом* по доходам, подлежащим налогообложению в соответствии с пунктом 1 статьи 219 НК РБ. 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 произведенных и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением или отчуждением возмездно отчуждаемого имущества (за исключением ценных бумаг и финансовых инструментов срочных сделок, доли (части доли) в уставном фонде (пая (части пая)) организации, предприятия как имущественного комплекса), либо в размере 20% 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 20% суммы подлежащих налогообложению доходов от реализации имущества, либо

налоговым органом при подаче налоговой декларации по окончании налогового периода в соответствии с пунктом 1 статьи 219 НК РБ – в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов (или в размере 20% суммы доходов от реализации имущества, подлежащих налогообложению).

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

1) *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 следующим нормативам в процентах от суммы начисленного дохода:

20% по литературным произведениям; драматическим и музыкально-драматическим произведениям, произведениям хореографии, пантомимы и другим сценарным произведениям; картам, планам, эскизам, иллюстрациям и пластическим произведениям, относящимся к географии, картографии и другим наукам; компьютерным программам; произведениям науки; производным произведениям; составным произведениям;

30% по аудиовизуальным произведениям; произведениям архитектуры, градостроительства и садово-паркового искусства; фотографическим произведениям, в том числе произведениям, полученным способами, аналогичными фотографии; изобретениям, полезным моделям, промышленным образцам и иным результатам интеллектуальной деятельности, не указанным в абзацах втором и четвертом настоящей части;

40% по музыкальным произведениям с текстом или без текста; произведениям изобразительного искусства; произведениям прикладного искусства.

Профессиональный вычет предоставляется по выбору плательщика: *налоговым агентом (по нормативу), либо при подаче налоговой декларации в налоговый орган* по окончании налогового периода;

2) *плательщики – спортсмены и их тренеры*, получающие доходы от личной деятельности за участие в коммерческих, спортивных соревнованиях (играх, выступлениях не в рамках командного участия), в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов либо **20%** суммы подлежащих налогообложению доходов. Вычет предоставляется при подаче плательщиком налоговой декларации в налоговые органы.

Налоговые ставки. 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 предприни-

мателями (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.

В отношении доходов в виде дивидендов, выплачиваемых физическим лицам, применяются пониженные ставки подоходного налога (п.п. 5, 6 ст. 214 НК). Так, если прибыль организации по решению собственников не распределялась между участниками (акционерами) белорусской организации – резидентом РБ (дивиденды не выплачивались, а направлялась на развитие организации):

– в течение 3 предшествующих календарных лет последовательно, – то в отношении доходов в виде дивидендов применяется ставка **6%**;

– в течение 5 предшествующих календарных лет последовательно, – то в отношении дивидендов применяется ставка **0%** (такие дивиденды подоходным налогом не облагаются).

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 2018 г. начислены следующие доходы: заработная плата за март – 480 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 110 руб., т.к. облагаемый доход за март не превышает 665 руб. ($480 + 155 = 635$ руб.);

- стандартный вычет на иждивенца в сумме 32 руб.;

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

Налоговая база подоходного налога за март составит:

$380 + 155 - 110 - 32 - 1200 = - 807$ руб.

В такой ситуации налоговая база подоходного налога принимается равной нулю: $(380 + 155 - 110 - 32 - 393 = 0)$, подоходный налог за март не исчисляется и не уплачивается, а неиспользованная сумма социального вычета – 807 руб. (1200 – 393) 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, нотариусы и адвокаты исчисляют подоходный налог ежеквартально нарастающим итогом, исходя из разницы между полученным доходом (выручки и внереализационных доходов, уменьшенных на сумму косвенных налогов) от предпринимательской, нотариальной, адвокатской деятельности, и суммы произведенных и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с осуществлением этой деятельности (либо **20%** общей суммы подлежащих налогообложению доходов).

При получении в налоговом периоде нижеперечисленных доходов, плательщики (статья 219 НК РБ) обязаны *подавать налоговую декларацию (расчет)* в налоговый орган для исчисления подоходного налога из этих доходов:

- 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 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Суммы подоходного налога, подлежащие уплате (доплате) в бюджет плательщиками, согласно представленной налоговой декларации, уплачиваются в бюджет не позднее 1 июня года, следующего за отчетным налоговым периодом.

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 2018 год составила 4,3%.

Правовую основу взимания налога на недвижимость в Республике Беларусь составляют положения главы 19 Налогового кодекса.

Плательщики налога на недвижимость.

Плательщиками налога на недвижимость признаются организации и физические лица, в т.ч. зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей. Бюджетные организации не признаются плательщиками налога на недвижимость.

Для плательщиков-организаций объектами налогообложения признаются капитальные строения (здания, сооружения), их части:

1) являющиеся собственностью или находящиеся в хозяйственном ведении или в оперативном управлении;

2) расположенные на территории Республики Беларусь и взятые в финансовую аренду (лизинг) у белорусских организаций, в случае, если по условиям договора финансовой аренды (лизинга) эти объекты не находятся на балансе организаций-лизингодателей;

3) расположенные на территории Республики Беларусь и взятые организациями в аренду (финансовую аренду (лизинг)), иное возмездное или безвозмездное пользование у физических лиц резидентов или нерезидентов;

4) расположенные на территории Республики Беларусь и взятые организациями в аренду (финансовую аренду (лизинг)), иное возмездное или безвозмездное пользование у иностранных организаций;

5) состоящие на учете (на бухгалтерском учете или на учете в книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения), создание, изменение которых или возникновение, переход прав собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления на которые подлежат государственной регистрации, до государственной регистрации их создания, изменения или возникновения, перехода на них прав собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления;

б) находящиеся в государственной собственности, полученные в безвозмездное пользование акционерными обществами, созданными в процессе преобразования арендных, коллективных (народных), государственных, государственных унитарных предприятий.

Не признаются объектом налогообложения для плательщиков-организаций капитальные строения (здания, сооружения), их части:

1) культового назначения, принадлежащие религиозным организациям (объединениям);

- 2) мобильные (в том числе сборно-разборные и передвижные);
- 3) сооружения и передаточные устройства, не учитываемые в составе объектов основных средств и доходных вложений в материальные активы;
- 4) приобретенные за счет средств, полученных в виде международной технической помощи и (или) полученные в виде международной технической помощи на срок их использования в целях непосредственного осуществления такой помощи;
- 5) являющиеся объектами общего пользования садоводческих товариществ, приобретенные (созданные) за счет взносов их членов, а также в процессе осуществления своей деятельности.

Объектами налогообложения у плательщиков - физических лиц, признаются расположенные на территории Республики Беларусь:

1) *капитальные строения (здания, сооружения), их части*, принадлежащие физическим лицам на праве собственности или принятые по наследству, доли в праве собственности или доли в наследстве на указанное имущество;

2) *не завершенные строительством капитальные строения*;

3) *капитальные строения (здания, сооружения), их части*, взятые физическим лицом, выступающим при заключении договора в качестве индивидуального предпринимателя, в финансовую аренду (лизинг) у организации, если по условиям договора финансовой аренды (лизинга) эти объекты не находятся на балансе организации-лизингодателя;

4) *одноквартирные жилые дома или квартиры*, взятые физическим лицом, не выступающим при заключении договора в качестве индивидуального предпринимателя, в финансовую аренду (лизинг) по договору финансовой аренды (лизинга), предусматривающему выкуп предмета лизинга.

Не признаются объектом налогообложения у плательщиков - физических лиц капитальные строения (здания, сооружения), их части:

1) самовольно возведенные;

2) находящиеся в аварийном состоянии;

3) признанные бесхозными;

4) переданные организациям в аренду (финансовую аренду (лизинг)), иное возмездное или безвозмездное пользование;

5) закрепленные физическим лицом - собственником на праве хозяйственного ведения за организацией.

Для целей налогообложения при исчислении налога на недвижимость **плательщиками-организациями капитальное строение (здание, сооружение)** - объект, классифицируемый в соответствии с законодательством для целей определения нормативных сроков службы основных средств как здание, сооружение или передаточное устройство;

при исчислении налога на недвижимость плательщикам - физическим лицам:

капитальное строение (здание, сооружение) - жилой дом, жилое помещение в многоквартирном или блокированном жилом доме, садовый домик, дача, гараж, иное здание и сооружение, машино-место;

не завершенное строительством капитальное строение - имеющее фундамент, стены, крышу здание, сооружение (если согласно проектной документации на возведение, реконструкцию объекта и (или) назначению капитальных строений (зданий, сооружений) их возведение предполагается) и строительство которых разрешено в соответствии с законодательством, но не завершено или объект не зарегистрирован в установленном порядке.

Освобождаются от налога на недвижимость у плательщиков-организаций капитальные строения (здания, сооружения), их части:

1) государственного жилищного фонда и жилищного фонда организаций негосударственной формы собственности (за исключением не используемых для проживания физическими лицами);

2) используемые в сферах образования и здравоохранения;

3) включенные в реестр физкультурно-спортивных сооружений;

4) организаций культуры, санаторно-курортных и оздоровительных организаций;

5) организаций ОО «Белорусское общество инвалидов», ОО «Белорусское общество глухих» и ОО «Белорусское товарищество инвалидов по зрению», а также обособленных подразделений этих организаций при условии, если численность инвалидов у них составляет не менее 50%;

6) используемые в предпринимательской деятельности РУП «Белпочта»;

7) законсервированные в установленном порядке;

8) предназначенные для охраны окружающей среды и улучшения экологической обстановки по перечню, утвержденному Президентом РБ;

9) признаваемые в установленном порядке материальными историко-культурными ценностями;

10) автомобильные дороги общего пользования, а также расположенные на них объекты дорожного сервиса;

11) сельскохозяйственного назначения, используемые для производства продукции растениеводства, животноводства, рыбоводства и пчеловодства;

12) войск стратегического назначения Российской Федерации, временно дислоцированных на территории Республики Беларусь;

13) впервые введенные в действие в течение одного года с даты их приемки в эксплуатацию в порядке, установленном законодательством;

14) относящиеся к объектам благоустройства городов, поселков городского типа и др. населенных пунктов, содержащиеся за счет средств бюджета;

15) государственного и мобилизационного материальных резервов, в том числе предназначенные для хранения соответствующего имущества; используемые исключительно для гражданской обороны;

16) организаций потребительской кооперации, относящиеся к торговым объектам и объектам общественного питания и расположенные в сельской местности;

17) научных организаций и научно-технологических парков до 1.01.2020;

18) принадлежащие на праве собственности ОО «Национальный олимпийский комитет Республики Беларусь»;

19) у плательщиков налога при УСН, являющихся республиканскими государственно-общественными объединениями, а также организационными структурами республиканского государственно-общественного объединения «Добровольное общество содействия армии, авиации и флоту Республики Беларусь», созданными в виде юридических лиц;

20) переданные ими в аренду, иное возмездное или безвозмездное пользование научным организациям и научно-технологическим паркам до 1.01.2020.

При предоставлении организациями в аренду, иное возмездное или безвозмездное пользование капитальных строений (зданий, сооружений), их частей, освобожденных от налога на недвижимость право на применение льгот по налогу на недвижимость в отношении них, утрачивается, за исключением предоставляемых в аренду, иное возмездное или безвозмездное пользование: бюджетным организациям; организациям, осуществляющим деятельность в сфере образования, здравоохранения, физической культуры и спорта и получающим субсидии из бюджета; учреждениями образования потребительской кооперации - организациям и индивидуальным предпринимателям для организации питания воспитанников, учащихся и студентов в учреждениях образования; учреждениями образования, финансируемыми из бюджета, - организациям и индивидуальным предпринимателям для организации образовательного процесса при реализации образовательной программы дополнительного образования детей и молодежи, а также для подготовки спортсменов-учащихся в специализированных учебно-спортивных учреждениях; Национальным банком Республики Беларусь и его структурными подразделениями; коллегиями адвокатов; дипломатическим представительствам и консульским учреждениям; специализированным учебно-спортивным учреждениям профсоюзов, финансируемым за счет средств государственного социального страхования; научным организациям; научно-технологическим паркам; центрам трансфера технологий; научно-технологическими парками - их резидентам; организациям культуры.

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

Освобождение от налога на недвижимость при уплате налога на недвижимость простым товариществом не применяется.

Освобождаются от налога на недвижимость у плательщиков - физических лиц капитальные строения (здания, сооружения), их части:

1) признаваемые в установленном порядке материальными историко-культурными ценностями;

2) законсервированные в установленном порядке;

3) принадлежащие: членам многодетных семей; военнослужащим срочной военной службы; физическим лицам, проходящим альтернативную службу; участникам Великой Отечественной войны и иным лицам, имеющим право на льготное налогообложение в соответствии с Законом «О ветеранах»;

4) одно жилое помещение в многоквартирном или в блокированном жилом доме, принадлежащее физическому лицу на праве собственности или принятое им по наследству, доля в праве собственности или доля в наследстве на указанное имущество.

5) жилые дома с нежилыми постройками (при их наличии), находящиеся в собственности, принятые по наследству, доли в праве собственности или доли в наследстве на указанное имущество, принадлежащие: лицу, имеющему право на пенсию по возрасту; инвалиду I и II группы; несовершеннолетнему ребенку; лицу, признанному недееспособным.

б) принадлежащие: лицу, имеющему право на пенсию по возрасту; инвалиду I и II группы; несовершеннолетнему ребенку; лицу, признанному недееспособным;

7) расположенные в сельской местности и принадлежащие физическому лицу, проживающему и работающему в сельской местности в организации относящейся к сельскохозяйственной сфере, здравоохранению, культуре, образованию и социальной защите.

Налоговая база налога на недвижимость определяется:

Организациями капитальных строений (зданий, сооружений), их частей:

- учитываемых в бухгалтерском учете в составе объектов основных средств и доходных вложений в материальные активы, *по остаточной стоимости* на 1 января календарного года;

- взятых в аренду (финансовую аренду (лизинг)), иное возмездное или безвозмездное пользование у физических лиц, исходя из договорной стоимости, но не менее произведенной в установленном порядке *оценочной стоимости* (произведенной территориальными организациями по государственной регистрации недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним по обращениям собственников; выданном оценщиком, имеющим свидетельство об аттестации оценщика; произведенной в ином установленном порядке).

Физическим лицам – исходя из их стоимости, определенной в порядке, установленном Президентом Республики Беларусь.

Годовая ставка налога на недвижимость установлена в размере:

для организаций в отношении капитальных строений (зданий, сооружений), их частей:

1% - основная ставка;

0,1% - 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;

0,2% - возведенных после 1 января 2019 года в течение второго года (12 месяцев) с даты приемки таких объектов в эксплуатацию;

0,4% - возведенных после 1 января 2019 года в течение третьего года (12 месяцев) с даты приемки таких объектов в эксплуатацию;

0,6% - возведенных после 1 января 2019 года в течение четвертого года (12 месяцев) с даты приемки таких объектов в эксплуатацию;

0,8% - возведенных после 1 января 2019 года в течение пятого года (12 месяцев) с даты приемки таких объектов в эксплуатацию;

для физических лиц:

0,2% - в отношении жилых помещений в многоквартирных или блокированных жилых домах для плательщиков, имеющих два и более жилых помещения в многоквартирных и (или) блокированных жилых домах на праве собственности, принятых по наследству, доли в праве собственности или доли в наследстве на указанное имущество;

0,1% - в отношении иных объектов налогообложения.

Местные Советы депутатов имеют право увеличивать (уменьшать) ставки налога на недвижимость отдельным категориям плательщиков:

на 2019 год - не более чем в 2,5 раза;

на 2020 год и последующие годы - не более чем в 2 раза.

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.

Суммы налога на недвижимость включаются в затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемые при налогообложении.

Пример. У организации в собственности имеется здание, остаточная стоимость которого по состоянию на 1 января 2018 года составила 2 000 000 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 34 000 рублей ($2\,000\,000 \times 1\% \times 1,7$).

Организация не позднее 20 марта 2018 года подает 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 8 500 рублей, или один раз в год в размере 34 000 рублей не позднее 22 марта.

В апреле 2018 года организация приобрела здание на аукционе. Начиная с 3 квартала 2018 года, по приобретенному зданию организация становится плательщиком налога на недвижимость. Остаточная стоимость здания на 1 июля составила 700 000 рублей. Годовая сумма налога на недвижимость по данному зданию составит 595 рублей ($70\,000 \times 0,5\% \times 1,7$).

Уточненную налоговую декларацию организации необходимо предоставить не позднее 20 сентября 2018 года.

Физические лица уплачивают налог на недвижимость не позднее 15 ноября текущего года на основании извещения налогового органа, ежегодно вручаемого до 1 сентября 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 2018 год составила 2,7%.

Порядок исчисления земельного налога установлен главой 20 НК РБ.

Плательщиками земельного налога признаются организации и физические лица, в том числе зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей, 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.

Объектами налогообложения земельным налогом признаются расположенные на территории Республики Беларусь земельные участки и доли в праве на них (далее - земельные участки):

- принадлежащие *организациям* на праве частной собственности, постоянного или временного пользования;
- принадлежащие *физическим лицам* на праве частной собственности, пожизненного наследуемого владения или временного пользования, а также принятые ими по наследству;
- иные земельные участки, в отношении которых в соответствии с законодательством плательщики имеют право осуществлять пользование;
- предоставленные во временное пользование и своевременно не возвращенные в соответствии с законодательством, самовольно занятые.

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 (за исключением сельскохозяйственных земель и земель, занятых капитальными строениями (зданиями, сооружениями), их частями и другими объектами, не связанными с ведением лесного хозяйства);
- земли водного фонда (за исключением сельскохозяйственных земель, земель, на которых осуществляется предпринимательская деятельность, и земель, занятых капитальными строениями (зданиями, сооружениями), их частями и другими объектами);
- земли запаса;
- земельные участки общего пользования садоводческих товариществ, дачных кооперативов;

- земельные участки религиозных организаций (объединений), зарегистрированных в соответствии с законодательством;
- земли заповедников, национальных и дендрологических парков, ботанических садов (кроме входящих в их состав сельскохозяйственных земель);
- земельная полоса, проходящая непосредственно вдоль Государственной границы Республики Беларусь;
- земли сельскохозяйственного назначения в части земель под древесно-кустарниковой растительностью (насаждениями), не входящей в лесной фонд, и в части земель под болотами.

Льготы по земельному налогу.

Например, освобождаются от земельного налога у плательщиков-организаций:

- 1) земельные участки, занятые материальными историко-культурными ценностями, включенными в Государственный список историко-культурных ценностей Республики Беларусь;
- 2) опытные поля, используемые для научной деятельности;
- 3) земельные участки, занятые автомобильными дорогами общего пользования, железнодорожными и трамвайными путями общего пользования и т.д.;
- 4) земельные участки, предоставленные государственным эксплуатационно-строительным организациям и занятые прибрежными полосами, которые являются природными территориями, подлежащими специальной охране;
- 5) земельные участки, переданные организациям по строительству и эксплуатации водохозяйственных систем на период производства строительных и ремонтно-эксплуатационных работ;
- 6) земельные участки организаций, осуществляющих деятельность в сферах образования и здравоохранения и получающих субсидии из бюджета;
- 7) земельные участки (части земельных участков) организаций, получающих субсидии из бюджета, занятые капитальными строениями, включенными в реестр физкультурно-спортивных сооружений;
- 8) земельные участки организаций Федерации профсоюзов Беларуси, осуществляющих деятельность в сферах образования и здравоохранения, физической культуры и спорта, предоставленные им в пользование для осуществления уставной деятельности;
- 9) земельные участки организаций культуры, санаторно-курортных и оздоровительных организаций;
- 10) земельные участки детско-юношеских спортивных школ;
- 11) земельные участки аэроклубов, содержащихся за счет средств бюджета, а также земельные участки, занятые аэродромами, посадочными площадками, аэропортами и объектами единой системы организации воздушного движения;
- 12) земли сельскохозяйственного назначения, земли других категорий земель, предоставленные для ведения сельского хозяйства, подвергшиеся радиоактивному загрязнению, на которых введены ограничения по ведению сельского хозяйства, а также земли, на которых расположены захоронения радиоактив-

ных отходов, загрязненных радионуклидами в результате катастрофы на Чернобыльской АЭС, а также иных отходов, продуктов, материалов и других веществ, загрязненных радионуклидами в результате катастрофы на Чернобыльской АЭС;

13) земельные участки организаций, занятые физкультурно-спортивными сооружениями, являющимися основными базами подготовки национальных и сборных команд Республики Беларусь по видам спорта;

14) и др.

При сдаче плательщиками-организациями в аренду, иное возмездное или безвозмездное пользование капитальных строений (зданий, сооружений), их частей, расположенных на земельных участках, освобожденных от земельного налога, право на применение льгот по земельному налогу в отношении таких участков утрачивается, за исключением случаев передачи их: бюджетным организациям; организациям, осуществляющим деятельность в сферах образования, здравоохранения, физической культуры и спорта и получающим субсидии из бюджета и др.

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.

Суммы земельного налога исчисляются **пропорционально** площадям зданий и сооружений (их частей), занимаемым арендаторами (пользователями).

Освобождаются от земельного налога принадлежащие плательщикам - физическим лицам: земельные участки, занятые материальными историко-культурными ценностями, включенными в Государственный список историко-культурных ценностей Республики Беларусь; а также в определенных случаях земельные участки, предоставленные некоторым категориям граждан: членам многодетных семей; военнослужащим срочной военной службы; физическим лицам, проходящим альтернативную службу; участникам Великой Отечественной войны и иным лицам, имеющим право на льготное налогообложение в соответствии с Законом «О ветеранах»; лицам, имеющим право на пенсию по возрасту; инвалидам I и II группы; несовершеннолетним детям; лицам, признанным недееспособными.

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 РБ. 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 **7 770, 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*.

Расчет площади частей земельного участка, приходящихся на соответствующее функциональное использование, по которым предусмотрены разные ставки земельного налога, производится путем деления общей площади земельного участка на общую площадь всех капитальных строений (зданий, сооружений), их частей, расположенных на этом земельном участке, и умножения на общую площадь капитальных строений (зданий, сооружений), их частей с соответствующим функциональным использованием, по которому установлена отдельная ставка налога.

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 **0,88** 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 НК РБ (3%, 0,7%, 0,55% соответственно);

- *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 НК РБ (**0,025%**).

- *для жилой усадебной зоны:*

при кадастровой стоимости земельных участков менее 20 720 белорусских рублей за гектар устанавливается в размере **20,72** белорусского рубля за гектар;

при кадастровой стоимости земельных участков 20 720 белорусских рублей за гектар и выше устанавливается в размере согласно приложению 5 к НК РБ (0,1%)

Местные Советы депутатов имеют право увеличивать (уменьшать), ставки земельного налога отдельным категориям плательщиков:

на 2019 год - не более чем в 2,5 раза;

на 2020 год и последующие годы - не более чем в 2 раза.

На земельные участки, предоставленные во временное пользование и своевременно не возвращенные в соответствии с законодательством, самовольно занятые, используемые не по целевому назначению, ставки земельного налога по фактическому функциональному использованию. Уплата земельного налога не узаконивает самовольно занятый земельный участок.

К годовой ставке земельного налога устанавливаются коэффициенты в следующих размерах в отношении земельных участков (частей земельных участков), на которых расположены возведенные после 1 января 2019 года плательщиками-организациями капитальные строения (здания, сооружения), их части:

- 0,2 - в течение 2-го года (12 месяцев) с даты приемки их в эксплуатацию;
- 0,4 - в течение 3-го года (12 месяцев) с даты приемки их в эксплуатацию;
- 0,6 - в течение 4-го года (12 месяцев) с даты приемки их в эксплуатацию;
- 0,8 - в течение 5-го года (12 месяцев) с даты приемки их в эксплуатацию.

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 $C_{\text{ф}}$ – 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; возмещаемые ссудополучателем ссудодателю, обязанность возмещения которых предусмотрена актами Президента Республики Беларусь; подлежащие в соответствии с законодательством включению в стоимость объектов незавершенного строительства; исчисленные на земельные участки, предоставленные во временное пользование и своевременно не возвращенные в соответствии с законодательством, самовольно занятые.

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 сентября текущего года. В случае вручения извещения по истечении указанного срока земельный налог уплачивается не позднее 30 дней со дня вручения извещения.

Пример. 15 марта 2019 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 2019 года составил 2,1598 белорусских рублей. Местным советом депутатов установлен повышающий коэффициент к ставке земельного налога в размере 1,5.

С апреля 2019 года данная организация признается плательщиком земельного налога. Ставка земельного налога по общественно-деловой зоне при кадастровой стоимости 1 га участка менее 14 126 рублей составляет 155,39 рублей за 1 га. Если стоимость участка составит более 14 126 рублей за гектар, то ставка составит 0,55%.

Кадастровая стоимость 1 га участка составит 323 970 рублей ($10\,000 \times 15 \times 2,1598$), следовательно, ставка земельного налога составит 0,55%. Налоговой базой признается кадастровая стоимость земельного участка. Сумма земельного налога за 9 месяцев 2019 г. составит 801,83 рублей ($0,4 \times 323\,970 \times 0,55\% \times 1,5 \times 9/12$).

Налоговая декларация подается организацией не позднее 20 апреля 2013 г. Уплата налога осуществляется не позднее 22 числа второго месяца квартала в сумме 267,28 рублей ($801,83/3$).

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 регулирующую 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 2018 год составила 3,2%.

Порядок исчисления и уплаты экологического налога изложен в главе 21 НК РБ.

Плательщиками экологического налога признаются организации и индивидуальные предприниматели. Не являются плательщиками экологического налога бюджетные организации.

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 отходов производства;
- 4) захоронение отходов производства.

Объектами налогообложения экологическим налогом не признаются:

- выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух, указанные в разрешениях на выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух или комплексных природоохранных разрешениях, при общих суммарных объемах выбросов в целом по плательщику 3 тонны в год и менее;

- сброс сточных вод, отводимых в окружающую среду через систему дождевой канализации с территории, на которой они образовались в результате выпадения атмосферных осадков и таяния снега;

- сброс сточных вод, образующихся при поливке и мытье дорожных покрытий (поливомоечные работы) на территории населенных пунктов, сброс сточных вод от опорожнения чаш фонтанов;

- хранение отходов производства на объектах обезвреживания и (или) использования таких отходов, предназначенных к обезвреживанию и (или) использованию, в количестве, соответствующем технологическому регламенту этих объектов;

- хранение отходов производства, предназначенных для захоронения, обезвреживания и (или) использования, в целях накопления количества отходов

производства, необходимого для перевозки одной транспортной единицей на объекты захоронения, обезвреживания и (или) использования таких отходов;

- хранение и захоронение радиоактивных отходов, загрязненных радионуклидами в результате катастрофы на Чернобыльской АЭС, а также иных отходов, продуктов, материалов и других веществ, загрязненных радионуклидами в результате катастрофы на Чернобыльской АЭС;

- хранение в установленном порядке выведенного из эксплуатации оборудования, материалов и отходов производства, содержащих полихлорированные бифенилы;

- 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;
- отходов производства, подлежащих 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 7 - 9 к НК.

К ставкам экологического налога, указанным в приложениях 7 - 9 к НК, применяются следующие коэффициенты:

- 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;

- за выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух, образующиеся при использовании RDF-топлива - 0,64;

- за сброс сточных вод в окружающую среду для владельцев коммунальной и ведомственной канализации (сброс от населения), для рыбоводных организаций и прудовых хозяйств (сброс с прудов) - 0,006.

- за сброс сточных вод в поверхностные водные объекты теплоэлектростанциями, использующими в работе:

- невозобновляемые источники энергии, охлаждение конденсаторов турбин которых осуществляется по прямоточной схеме, - 0,5;

- возобновляемые источники энергии, охлаждение конденсаторов турбин которых осуществляется по прямоточной схеме, - 0,2.

Льготы по налогу установлены в виде понижения ставок налога (понижающие коэффициенты приведены выше), уменьшения исчисленной суммы налога и освобождения от уплаты налога. В соответствии с п.5 ст. 251 НК РФ:

Исчисленная сумма экологического налога за выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух уменьшается плательщикам ежеквартально (в размере не более исчисленной суммы экологического налога за выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух в указанный период) на сумму произведенных расходов на финансирование капитальных вложений (за исключением капитальных вложений, финансируемых из бюджета) в строительство и (или) реконструкцию газоочистных установок, установок по использованию возобновляемых источников энергии, а также в создание автоматизированных систем контроля за выбросами загрязняющих веществ в атмосферный воздух.

Исчисленная сумма экологического налога за сброс сточных вод уменьшается плательщикам ежеквартально (в размере не более исчисленной суммы экологического налога за сброс сточных вод в указанный период) на сумму произведенных расходов на финансирование капитальных вложений (за исключением капитальных вложений, финансируемых из бюджета) в строительство и (или) реконструкцию сооружений, установок и (или) устройств, предназначенных для удаления из сточных вод загрязняющих веществ, обработки осадка и выпуска очищенных сточных вод в поверхностные водные объекты.

Исчисленная сумма экологического налога за хранение, захоронение отходов производства уменьшается плательщикам ежеквартально (в размере не более исчисленной суммы экологического налога за хранение, захоронение отходов производства в указанный период) на сумму произведенных расходов на финансирование капитальных вложений (за исключением капитальных вложений, финансируемых из бюджета) в строительство и (или) реконструкцию собственниками объектов хранения, объектов захоронения, объектов обезвреживания и (или) объектов по использованию отходов.

***Пример.** Организация в апреле 2018 года осуществляет реконструкцию газоочистных установок. В I квартале сумма произведенных капитальных вложений составляет 5 000 рублей (оплата произведена во II квартале 2018 года). Сумма произведенных капитальных вложений за II квартал 2018 года составляет 60 000 рублей (в том числе оплаченных – 50 000 млн. рублей). Исчисленная сумма экологического налога за выбросы загрязняющих веществ составляет за II квартал 2018 года 45 000 рублей.*

Организация в I квартале 2018 года не вправе применить льготу, так как капитальные вложения не оплачены. Можно применить льготу во II квартале 2018 года на сумму 45 000 рублей в пределах исчисленного налога. Льготу по оставшейся части капитальных вложений – 20 000 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 объемов (лимитов) и соответствующих ставок налога. Такой порядок вправе применять плательщики экологического налога при наличии установленных годовых объемов (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. 66 НК РБ.

Суммы экологического налога за выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух, сброс сточных вод в окружающую среду, хранение, захоронение отходов производства включаются организациями в затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, а индивидуальными предпринимателями в расходы, учитываемые при исчислении подоходного налога с физических лиц.

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.

Организация приняла решение исчислять экологический налог по упрощенной схеме, то есть исходя из установленного годового лимита. Фактические объемы выбросов за 2018 г. составили:

- ксилол – 0,23 т;
- сероводород – 0,13 т.

Ставка экологического налога за выбросы в атмосферный воздух:

- ксилола (3-й класс опасности) составляет – 254,54 рублей,
- сероводорода (2-й класс опасности) – 769,97 рублей.

В декларации, представленной по сроку 20 апреля, организация укажет следующие суммы экологического налога:

- по ксилолу 63,64 рублей ($0,25 \times 254,54$);
- по сероводороду 115,50 рублей ($0,15 \times 769,97$).

Итого годовая сумма экологического налога согласно лимиту составит 179,14 рублей.

В данном случае организация за I–III кварталы 2018 г. уплачивает экологический налог ежеквартально в размере 44,78 рублей (1/4 годовой суммы налога, исчисленной исходя из установленного лимита).

По сроку 20 января 2019 года организация представит налоговую декларацию, в которой отразит сумму экологического налога, исчисленную исходя из фактических выбросов за год. За IV квартал 2018 г. исчисление и уплата экологического налога производится исходя из фактических годовых выбросов загрязняющих веществ с учетом сумм налога, уплаченных в I–III кварталах 2018 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. 255 НК РБ: песка, используемого в качестве формовочного, для производства стекла, фарфоро-фаянсовых изделий, огнеупорных материалов, цемента; песчано-гравийно-валунного материала; камня строительного, облицовочного; воды (поверхностной и подземной); минеральных вод, минерализованных промышленных вод; песка; глины, супеси, суглинка и трепела; бентонитовых глин; калийных солей (в пересчете на оксид калия), каменной соли; нефти и газового конденсата; мела, мергеля, известняка и доломита; гипса; железных руд; торфа влажностью 40%; сапропелей влажностью 60%; 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); длиннопалого (узкопалого) рака.

Не признаются объектом налогообложения:

- добыча нефтяного попутного газа;
- добыча полезных ископаемых, остающихся во вскрышных, вмещающих (разубоживающих) породах, в отвалах или отходах перерабатывающих производств, а также составляющих нормативные потери полезных ископаемых;
- изъятие полезных ископаемых из недр при строительстве подземных частей наземных капитальных строений (зданий, сооружений) и иных объектов строительства, не связанное с добычей полезных ископаемых, в том числе их изъятие со дна водоемов при производстве дноуглубительных работ;
- добыча песка и песчано-гравийно-валунного материала, используемых для производства работ по преодолению последствий аварии на Чернобыльской АЭС;
- добыча вод месторождений полезных ископаемых;
- добыча (изъятие) вод для ликвидации чрезвычайных ситуаций и (или) их последствий;
- добыча подземных вод из контрольных и резервных скважин при проведении планового контроля за их эксплуатацией, из скважин заградительного дренажа, предназначенных для защиты подземных вод от загрязнения в районе расположения мест хранения крупнотоннажных отходов;
- добыча подземных вод, используемых для получения геотермальной энергии.

Налоговая база налога за добычу (изъятие) природных ресурсов, за исключением соли калийной, 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 11 к НК РБ, под которым 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 калийных солей устанавливаются в следующих размерах:

5,04 белорусского рубля за добычу (изъятие) 1 тонны калийных солей (в пересчете на оксид калия) (далее - специфическая ставка);

12% (далее - адвалорная ставка) от средневзвешенной цены калийных удобрений на внутреннем рынке и при экспорте (далее 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:

$$N_{\text{доб. с. к.}} = \text{ФОД}_{\text{с.к.}} \times C_{\text{специф.}} + \text{ФОР}_{\text{эксп.}} \times C_{\text{средневзв.}} \times C_{\text{адвалорн.}},$$

где $\text{ФОД}_{\text{с.к.}}$ – фактический объем добычи (изъятия) соли калийной (в пересчете на оксид калия);

$C_{\text{специф.}}$ – специфическая ставка налога (в рублях);

$\text{ФОР}_{\text{эксп.}}$ – 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 включаются организациями в затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, а индивидуальными предпринимателями в расходы, учитываемые при исчислении подоходного налога с физических лиц.

2.7 Сборы и пошлины в налоговой системе Республики Беларусь и их регулирующее значение

В Республике Беларусь в соответствии с НК РБ применяются следующие сборы и пошлины:

- 1) Оффшорный сбор (глава 23 НК РБ).
- 2) Гербовый сбор (глава 24 НК РБ).
- 3) Консульский сбор (глава 25 НК РБ).
- 4) Государственная пошлина (глава 26 НК РБ).
- 5) Патентные пошлины (глава 27 НК РБ).
- 6) Утилизационный сбор (глава 28 НК РБ).

Каждый из указанных платежей выполняет как фискальную функцию, так и имеет определенное регулирующее значение. Часть сборов и пошлин является платой за получение каких-либо прав. Например, оффшорный сбор взимается за право перечисления денежных средств нерезиденту Республики Беларусь, зарегистрированному в оффшорной зоне.

За совершение юридически значимых действий в интересах заявителей взимаются государственная пошлина (например, за прием квалификационных экзаменов на право управления механическим транспортным средством, колесным трактором, самоходной машиной; государственную регистрацию коммерческих и некоммерческих организаций, индивидуальных предпринимателей; рассмотрение исковых заявлений в судах; предоставление права на охоту; информационных услуг; государственная регистрация недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним; регистрация по месту жительства или месту пребывания гражданина Республики Беларусь, постоянно проживающего в Республике Беларусь иностранного гражданина или лица без гражданства; выдача (оформление) документов, удостоверяющих право пользования, право аренды, право пожизненного наследуемого владения земельным участком, право частной собственности на земельный участок; выдачу разрешений, удостоверений, свидетельств, лицензий и т.д.), консульский сбор (за оформление документов для выезда из Республики Беларусь и др.), патентные пошлины (за действия, связанные с правовой охраной изобретений), утилизационный сбор (за приобретение транспортного средства, указанного в статьях 301 и 302 НК РБ, в отношении которого утилизационный сбор не был уплачен при ввозе).

2.7.1 Оффшорный сбор

Оффшорный сбор в соответствии с гл. 23 НК РБ *уплачивают организации и индивидуальные предприниматели – резиденты Республики Беларусь при наличии следующих обстоятельств (объектов обложения):*

1) перечисление денежных средств резидентом Республики Беларусь нерезиденту Республики Беларусь, зарегистрированному в оффшорной зоне, иному лицу по обязательству перед этим нерезидентом или на счет, открытый в оффшорной зоне, если иное не установлено настоящей статьей;

2) исполнение обязательства в неденежной форме перед нерезидентом Республики Беларусь, зарегистрированным в оффшорной зоне, кроме случаев

исполнения нерезидентом Республики Беларусь встречного обязательства путем перечисления на счет резидента Республики Беларусь денежных средств;

3) переход в соответствии с законодательством имущественных прав и (или) обязанностей в связи с переменой лиц в обязательстве, сторонами которого выступают резидент Республики Беларусь и нерезидент Республики Беларусь, 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:

- при перечислении денежных средств - сумма перечисляемых денежных средств;
- при исполнении обязательства в неденежной форме либо переходе в соответствии с законодательством имущественных прав и (или) обязанностей в связи с переменой лиц в обязательствах - цена договора, из которого вытекают указанные обязательства.

Если обязательство в неденежной форме исполняется поэтапно, налоговая база определяется исходя из объема исполненного резидентом РБ обязательства перечисляемым 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 переменой 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.

2.7.2 Гербовый сбор

В соответствии с гл.24 НК РБ за осуществление операций с простыми и переводными векселями, их копиями, экземплярами переводного векселя взимается 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 вещных прав на них, в т.ч. при выдаче, индоссировании, авалировании простых и переводных векселей, их копий и экземпляров переводных векселей;
- 2) предъявление к оплате составленного (выданного), индоссированного или авалированного в Республике Беларусь простого или переводного векселя, его копии и экземпляра переводного векселя, информация о которых не представлена в республиканское унитарное предприятие «Республиканский центральный депозитарий ценных бумаг».

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.

Тема 3. Местные налоги и сборы

В международных практиках большинства развитых стран, местные налоги и сборы являются основной статьей доходов местных бюджетов. За счет их поступлений финансируются затраты на развитие транспорта, строительство школ, больниц, прочих объектов инфраструктуры, расходы на реконструкцию городов, благоустройство дорог и т.п., что свидетельствует об их важной роли в социально-экономическом развитии местных территорий. Как правило, у местных органов отсутствует право налоговой инициативы. Введение местных налогов санкционируется или одобряется центральной властью.

Все зарубежные местные налоги и сборы можно условно разделить на три группы:

1) прямые и косвенные местные налоги, которые применяются во всех странах местными органами власти и полностью поступают в их бюджеты. К прямым относят поимущественный, поземельный, промысловый налог, акцизы, к косвенным – акцизы, налог с продаж;

2) надбавки к государственным налогам в пользу местных бюджетов, устанавливаемые местными органами;

3) налоги, взимаемые в виде платы за услуги, предоставляемые на данной территории (налоги на занятие торговлей; на владение собаками; на владельцев транспортных средств; на рекламу; за проживание в гостинице)

Вследствие многовековой эволюции на Западе сложилась разглаженная система местных налогов и сборов, характерными признаками которой являются:

- численность (в некоторых европейских странах применяется более 100 местных налогов и сборов, в среднем около 50, в ряде европейских стран существует лишь несколько местных налогов и сборов);

- массовость (налоги уплачиваются фактически всеми, независимо от социального положения и уровня доходов);

- регрессивность (во многих странах при обложении местными налогами личного имущества граждан недостаточно учитывается уровень доходов разных социальных групп, не всегда применяется необлагаемый минимум).

В Республике Беларусь 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 законодательством Республики Беларусь 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.

Ставка налога за владение собаками устанавливается за налоговый период в размере:

1,5 базовой величины - за породы собак, включенные в перечень потенциально опасных пород собак;

0,3 базовой величины - в иных случаях.

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.

3.2 Курортный сбор

Плательщиками курортного сбора признаются физические лица, за исключением:

- лиц, направляемых на оздоровление и санаторно-курортное лечение бесплатно за счет средств государственного социального страхования и республиканского бюджета в соответствии с законодательными актами;
- лиц, направляемых на оздоровление и санаторно-курортное лечение в рамках страховых выплат по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (включая сопровождающих лиц);

- детей, направляемых в оздоровительные (спортивно-оздоровительные) лагеря по путевкам, стоимость которых удешевлена за счет средств государственного социального страхования или республиканского бюджета.

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 **5%**.

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.

3.3 Сбор с заготовителей

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%**.

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 месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Суммы сбора с заготовителей 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. 32 НК РБ);
- 2) единого налога с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц (гл. 33 НК РБ);
- 3) единого налога для производителей сельскохозяйственной продукции (гл. 34 НК РБ);
- 4) налога на игорный бизнес (гл. 35 НК РБ);
- 5) налога на доходы от осуществления лотерейной деятельности (гл. 36 НК РБ);
- 6) налога на доходы от проведения электронных интерактивных игр (гл. 37 НК РБ);
- 7) сбора за осуществление ремесленной деятельности (гл. 38 НК РБ);
- 8) сбора за осуществление деятельности по оказанию услуг в сфере агротуризма (гл. 39 НК РБ).
- 9) единый налог на вмененный доход (гл. 40 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. 327 НК РБ (глава 32) плательщиками налога при упрощенной системе могут стать организации и индивидуальные предприниматели (нотариусы и адвокаты) (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 1 465 565 руб.;*
- 2) для индивидуальных предпринимателей – *валовая выручка нарастающим итогом составляет не более 315 000 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, не находящиеся у них на праве собственности (общей собственности), хозяйственного ведения, оперативного управления;

- являющиеся участниками договора простого товарищества (договора о совместной деятельности);

- осуществляющие операции (деятельность) с цифровыми знаками (токенами) по их приобретению (добыче, получению), отчуждению (передаче, размещению, использованию), иные чем отчуждение (приобретение) цифровых знаков (токенов) за белорусские рубли, иностранную валюту, электронные деньги и обмен их на иные цифровые знаки (токены).

2) **организации**, осуществляющие лотерейную деятельность (организаторы лотереи); деятельность по организации и проведению электронных интерактивных игр; деятельность в сфере игорного бизнеса; риэлтерскую деятельность; страховую деятельность (страховые организации (страховщики)), посредническую деятельность по страхованию (страховые брокеры, страховые агенты); банковскую деятельность (банки);

- являющиеся профессиональными участниками рынка ценных бумаг; участниками холдинга; микрофинансовыми организациями; инвестиционными фондами, специализированными депозитариями инвестиционного фонда, управляющими организациями инвестиционного фонда;

- являющиеся плательщиками единого налога для производителей сельскохозяйственной продукции; единого налога на вмененный доход;

- организации, собственником которых либо более 25% долей в уставном фонде (акций), приходится на учредителей (акционеров) юридических лиц, Республику Беларусь либо ее административно-территориальную единицу.

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 **1 337 415** руб.;

2) УСН с уплатой НДС.

Уплата налога при упрощенной системе заменяет уплату основных налогов, сборов (пошлин).

Для **организаций** применение УСН заменяет:

- *налог на прибыль* (за исключением налога на прибыль, возникающего при исполнении обязанностей налогового агента) кроме налога на прибыль в отношении: дивидендов и приравненных к ним доходов; прибыли от реализа-

ции (погашения) ценных бумаг; прибыли от отчуждения доли (части доли) в уставном фонде (пая (части пая)) организации; прибыли от реализации предприятия как имущественного комплекса; капитализации прибыли и др.

- НДС по оборотам по реализации, если численность работников организации в среднем с начала года по отчетный период включительно не превышает **50** человек и размер ее валовой выручки нарастающим итогом с начала года составляет не более **1 337 415** рублей;

- *налог на недвижимость* (кроме приходящегося на капитальные строения (здания, сооружения), их части, сданные в аренду (переданные в финансовую аренду (лизинг)), предоставленные в иное возмездное или безвозмездное пользование; или если общая площадь имеющихся капитальных строений (зданий, сооружений), их частей, превышает 1000 кв.м.)

Для **индивидуальных предпринимателей** применение УСН заменяет:

- *подходный налог с физических лиц* (кроме подоходного налога с индивидуальных предпринимателей в отношении доходов от коммерческих организаций, участниками (собственниками) которых являются они сами или их близкие родственники);

- НДС, если их выручка по оборотам по реализации нарастающим итогом с начала года превысит пределешила в совокупности **420 000** рублей без учета налогов и сборов, исчисляемых из выручки;

- *налог на недвижимость*, кроме приходящихся на капитальные строения (здания, сооружения), их части, расположенные на территории Республики Беларусь и сданные в аренду (переданные в финансовую аренду (лизинг)), предоставленные в иное возмездное или безвозмездное пользование; или если общая площадь имеющихся капитальных строений (зданий, сооружений), их частей, превышает 1000 кв.м.)

Заменяет для **организаций и индивидуальных предпринимателей**, применяющих УСН:

- *экологический налог* (кроме налога в отношении захоронения отходов производства в случае приобретения ими права собственности на отходы производства в целях последующего захоронения);

- *сбор с заготовителей.*

При этом *сохраняется общий порядок уплаты:*

- НДС, взимаемого при ввозе товаров на территорию РБ;

- НДС по товарам (работам, услугам), имущественным правам, реализуемым на территории РБ иностранными организациями, не осуществляющими деятельность в РБ через постоянное представительство и не состоящими на учете в налоговых органах;

- НДС по оборотам по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, возникающим у доверительного управляющего в связи с доверительным управлением имуществом по договору доверительного управления имуществом в интересах вверителя (выгодоприобретателя).

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 РФ 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 3.7 пункта 3 статьи 174 и подпункте 9.10 пункта 9 статьи 205 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 нало-

гового 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 2019 г. отгружено продукции собственного производства покупателям в Республике Беларусь на сумму 120 000 руб. (с НДС по ставке 20%). Сумма внереализационных доходов составила 300 руб., внереализационных расходов – 400 руб.

Сумма НДС, исчисленная по реализации, составит 20 000 руб. ($120\,000 \times 20\% \div 120\%$), 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. ($120\,000 - 20\,000 + 300 = 100\,300$ руб.). Так как применяется УСН с уплатой НДС, ставка налога при УСН составит 3%. Сумма налога при УСН за 1 квартал составит 3 009,00 руб., срок ее уплаты – не позднее 22 апреля 2019 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 **738 000** 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 (**1 949 208** и **420 000** 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 текущем 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 с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц

Единый налог для производителей сельскохозяйственной продукции (далее – единый налог) введен на Республике Беларусь Декретом Президента от 17.05.2001 года №12 «О введении единого налога с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц, осуществляющих реализацию товаров, работ (услуг), и о некоторых вопросах, связанных с указанной деятельностью» в 2001 г. с целью упрощения налогообложения малого бизнеса.

Плательщиками единого налога признаются (глава 33 НК РБ):

- индивидуальные предприниматели;
- физические лица, не осуществляющие предпринимательскую деятельность;
- физические лица, не зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей (осуществляющие виды деятельности, признаваемые объектом налогообложения единым налогом с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц для плательщиков - индивидуальных предпринимателей).

Уплата единого налога заменяет уплату:

- подоходного налога с физических лиц по доходам, получаемым плательщиками при осуществлении видов деятельности, признаваемых объектом налогообложения единым налогом;
- НДС по оборотам по реализации на территории Республики Беларусь;
- экологического налога;
- налога за добычу (изъятие) природных ресурсов;
- местных налогов и сборов, уплачиваемых при осуществлении видов деятельности, признаваемых объектом налогообложения единым налогом.

Переход на уплату единого налога не предусмотрен:

- при реализации товаров (работ, услуг), не являющихся объектом обложения единым налогом, указанным в подпункте 1.2 пункта 1 статьи 337 НК РБ, при осуществлении розничной торговли, а также при реализации товаров (ра-

бот, услуг) потребителям на основании договоров комиссии, поручения и иных аналогичных гражданско-правовых договоров;

- осуществлении деятельности в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности).

Перечень **объектов** обложения **единым налогом** указан в статье 337 НК РБ. Некоторые из них для плательщиков – **индивидуальных предпринимателей**:

1) оказание потребителям следующих услуг (выполнение работ): техническое обслуживание и ремонт автомобилей и мотоциклов; ремонт предметов личного пользования и бытовых изделий, производство одежды и обуви, стирка, химическая чистка и окрашивание текстильных и меховых изделий; предоставление услуг парикмахерскими и салонами красоты; деятельность такси, грузового автомобильного транспорта; общее строительство зданий, специальные строительные работы; медицинская, в том числе стоматологическая, практика, прочая деятельность по охране здоровья; деятельность по чистке и уборке, деятельность, способствующая выращиванию сельскохозяйственных культур и разведению животных, предоставление социальных услуг без обеспечения проживания; предоставление мест для краткосрочного проживания; сдача в аренду (субаренду), наем (поднаем) жилых помещений, садовых домиков, дач, машино-мест (кроме предоставления мест для краткосрочного проживания);

2) розничная торговля следующими товарами: хлеб и хлебобулочные изделия, молоко и молочная продукция; овощи, плоды, ягоды, арбузы, дыни, виноград; иные продовольственные товары (за исключением пива, пивного коктейля, алкогольных напитков); автотранспортные средства; одежда из натуральной кожи, ковры и ковровые изделия, сложные бытовые электротовары (кроме бытовых холодильников, морозильников, стиральных машин); иные непродовольственные товары (за исключением ювелирных изделий, специфических товаров, табачных изделий, нефтепродуктов через автозаправочные станции, ценных бумаг, газет и журналов, всех видов изделий из натурального меха, мебели, бытовых холодильников, морозильников, стиральных машин, телевизионных приемников, компьютеров и ноутбуков, их составных частей, электронных книг, мобильных телефонов, запасных частей к автомобилям);

3) осуществление общественного питания через мини-кафе, летние и сезонные кафе (за исключением продажи алкогольных напитков, пива, пивного коктейля и табачных изделий).

Объекты обложения единым налогом для плательщиков - **физических лиц, не осуществляющих предпринимательскую деятельность**:

1) реализация потребителям товаров (работ, услуг) при осуществлении следующих видов деятельности:

- продукции цветоводства, декоративных растений, их семян и рассады, животных, изготовленных этими физическими лицами хлебобулочных и кондитерских изделий, готовой кулинарной продукции;

- реализация котят и щенков при условии содержания домашнего животного (кошки, собаки);

- видеосъемка событий;
- деятельность актеров, танцоров, музыкантов, исполнителей разговорного жанра, выступающих индивидуально, предоставление услуг тамадой;
- деятельность по копированию, подготовке документов и прочая специализированная офисная деятельность;
- деятельность по письменному и устному переводу;
- деятельность, связанная с поздравлением с днем рождения, Новым годом и иными праздниками независимо от места их проведения;
- кошение трав на газонах, уборка озелененной территории от листьев, скошенной травы и мусора;
- музыкально-развлекательное обслуживание свадеб, юбилеев и прочих торжественных мероприятий;
- нанесение аквагрима;
- настройка музыкальных инструментов;
- оказание услуг по выращиванию сельскохозяйственной продукции, предоставление услуг по дроблению зерна, выпас скота;
- парикмахерские и косметические услуги, а также услуги по маникюру и педикюру;
- предоставление услуг, оказываемых при помощи автоматов для измерения веса, роста;
- производство одежды (в том числе головных уборов) и обуви из материалов потребителя;
- работы и услуги по дизайну интерьеров, графическому дизайну, оформлению (украшению) автомобилей, внутреннего пространства капитальных строений (зданий, сооружений), помещений, иных мест, а также моделирование предметов оформления интерьера, текстильных изделий, мебели, одежды и обуви, предметов личного пользования и бытовых изделий;
- разработка веб-сайтов, установка (настройка) компьютеров и программного обеспечения, восстановление компьютеров после сбоя, ремонт, техническое обслуживание компьютеров и периферийного оборудования, обучение работе на персональном компьютере;
- распиловка и колка дров, погрузка и разгрузка грузов;
- ремонт и восстановление, включая перетяжку, домашней мебели из материалов потребителя;
- ремонт часов, обуви;
- ремонт швейных, трикотажных изделий и головных уборов, кроме ремонта ковров и ковровых изделий;
- репетиторство;
- сборка мебели;
- стирка и глажение постельного белья и других вещей в домашних хозяйствах граждан, выгул домашних животных и уход за ними, закупка продуктов, мытье посуды и приготовление пищи в домашних хозяйствах граждан, внесение платы из средств обслуживаемого лица за пользование жилым помещением и жилищно-коммунальные услуги;

- упаковка товаров, предоставленных потребителем;
- услуги по содержанию, уходу и дрессировке домашних животных, кроме сельскохозяйственных животных;
- уход за взрослыми и детьми;
- фотосъемка, изготовление фотографий;
- чистка и уборка жилых помещений;
- штукатурные, малярные, стекольные работы, работы по устройству покрытий пола и облицовке стен, оклеивание стен обоями, кладка (ремонт) печей и каминов;

2) предоставление принадлежащих на праве собственности физическому лицу иным физическим лицам жилых помещений, садовых домиков, дач для краткосрочного проживания.

Налоговая база единого налога определяется плательщиками - *индивидуальными предпринимателями* исходя из осуществляемых видов деятельности и (или) количества торговых объектов, торговых мест, объектов общественного питания, обслуживающих объектов, валовой выручки, а также продолжительности отчетного периода.

Налоговая база единого налога для плательщиков - *физических лиц* определяется исходя из осуществляемых видов деятельности и (или) количества сдаваемых жилых комнат в жилых помещениях, количества садовых домиков, дач, предоставленных для краткосрочного проживания, а также продолжительности периода осуществления деятельности.

Ставки единого налога устанавливаются за месяц в размерах согласно приложению 24 к настоящему Кодексу.

Областные и Минский городской Совет депутатов имеют право уменьшить (не более чем в 2 раза) ставки единого налога в зависимости от:

- населенного пункта, в котором осуществляется деятельность плательщиков (город Минск, города областного, районного подчинения, поселки городского типа, сельские населенные пункты);
- места осуществления деятельности плательщиков в пределах населенного пункта (центр, окраина, транспортные развязки, удаленность данного места от остановок пассажирского транспорта).

Льготы по единому налогу. Ставки единого налога снижаются для:

1.1. физических лиц, впервые зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей, - на 25% в первые 3 месяца;

1.2. плательщиков - пенсионеров по возрасту - на 20%;

1.3. плательщиков-инвалидов - на 20%;

1.4. плательщиков - родителей (усыновителей, удочерителей) в многодетных семьях с тремя и более детьми в возрасте до 18 лет – на 20%;

1.5. плательщиков - родителей (усыновителей, удочерителей), воспитывающих детей-инвалидов в возрасте до 18 лет, - на 20%;

1.6. плательщиков - родителей (усыновителей, удочерителей), являющихся инвалидами I и II группы и воспитывающих несовершеннолетних детей и (или) детей, получающих образование в дневной форме получения образова-

ния, - на 100%.

При наличии у плательщика права на снижение установленной ставки единого налога одновременно по нескольким основаниям, эта ставка понижается на 45%.

Налоговым периодом единого налога признается календарный год. **Отчетным периодом** единого налога для **индивидуальных предпринимателей** признается календарный квартал, в котором осуществляется деятельность.

Индивидуальные предприниматели самостоятельно исчисляют сумму единого налога исходя из налоговой базы и ставок налога.

Индивидуальные предприниматели, уплачивающие единый налог:

- ведут учет валовой выручки от реализации товаров (работ, услуг), по которым уплачивается единый налог, а также учет товаров, в том числе сырья и материалов, основных средств и иного имущества, ввозимых на территорию Республики Беларусь из государств – членов ЕвразЭС;
- исполняют обязанности налоговых агентов, в том числе удерживают при выплате заработной платы и иных доходов с начисляемых (перечисляемых) сумм налоги, сборы (пошлины) в установленном порядке;
- исчисляют и перечисляют в бюджет НДС по товарам (работам, услугам), имущественным правам, реализуемым на территории Республики Беларусь иностранными организациями, не осуществляющими деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство;
- составляют первичные учетные документы по правилам, установленным законодательством для индивидуальных предпринимателей, ведущих учет доходов и расходов, если иное не установлено законодательством.

Индивидуальные предприниматели, осуществляющие виды деятельности, являющиеся объектом налогообложения единым налогом, вправе в отношении таких видов деятельности применять иной порядок налогообложения, предусмотренный НК РБ, после окончания последнего налогового периода, за который был уплачен единый налог.

При превышении валовой выручки над **40кратной** суммой единого налога за соответствующий отчетный период индивидуальными предпринимателями исчисляется доплата единого налога в размере **5%** с суммы такого превышения.

Единый налог уплачивается индивидуальным предпринимателем не позднее 1-го числа каждого календарного месяца, в котором им осуществляется деятельность.

Единый налог уплачивается физическими лицами:

- не осуществляющими предпринимательскую деятельность, - не позднее дня, предшествующего дню начала осуществления деятельности, признаваемой объектом налогообложения единым налогом;
- не зарегистрированными в качестве индивидуальных предпринимателей, при выявлении впервые или повторно фактов осуществления деятельности, без уплаты единого налога, - не позднее дня, следующего за днем вручения такому физическому лицу извещения налогового органа.

Тема 5. Социальные платежи 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 Трудового кодекса Республики Беларусь, 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. Денежные выплаты за счет средств международной технической помощи Европейского союза, производимые работающим гражданам, участвующим в реализации программ и проектов международной технической помощи Европейского союза.

- 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 (воспитывающему) 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 свободных экономических зон (далее – СЭЗ). Законом Республики Беларусь от 07.12.1998 г. № 213-3 «О свободных экономических зонах» определено, что СЭЗ – часть территории Республики Беларусь с определенными границами, в пределах которой в отношении резидентов этой СЭЗ устанавливается и действует специальный правовой режим для осуществления ими инвестиционной и предпринимательской деятельности. Специальный правовой режим в виде совокупности правовых норм, предусматривающих более благоприятные, чем общеустановленные, условия для осуществления инвестиционной и предпринимательской деятельности; 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 (Заявленный объем инвестиций в реализацию инвестиционного проекта юридического лица или индивидуального предпринимателя, претендующего на регистрацию в качестве резидента свободной экономической зоны, должен составлять сумму, эквивалентную не менее 1 миллиона евро. Заявленный объем инвестиций в реализацию инвестиционного проекта юридического лица или индивидуального предпринимателя, претендующего на регистрацию в качестве резидента СЭЗ, может составлять сумму, эквивалентную не менее 500 тысяч евро, при условии осуществления инвестиций в указанном объеме в течение трех лет со дня заключения договора об условиях деятельности в СЭЗ).

Особенности налогообложения в СЭЗ содержатся в статье 383 главы 41 НК РБ, в соответствии с которой Резидентам СЭЗ предоставлены следующие налоговые льготы:

- 1) Прибыль резидентов СЭЗ, полученная от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства, освобождается от *налога на прибыль*;
- 2) Резиденты СЭЗ освобождаются от *налога на недвижимость*:
 - в течение 3 лет по объектам, расположенным на территории соответствующих СЭЗ, приобретенным (возникшим) в указанный 3-летний период, независимо от направления их использования;
 - по объектам, расположенным на территории соответствующих СЭЗ, независимо от направления их использования.
- 3) Освобождаются от *земельного налога*:

- земельные участки резидентов СЭЗ, расположенные в границах СЭЗ и предоставленные им после регистрации в качестве резидентов СЭЗ для строительства объектов (за исключением земельных участков, предоставленных во временное пользование и своевременно не возвращенных в соответствии с законодательством, но не более пяти лет, исчисляемых с месяца, на который приходится дата регистрации в качестве резидента СЭЗ).

- земельные участки резидентов СЭЗ независимо от их целевого назначения, расположенные в границах СЭЗ (за исключением земельных участков, предоставленных во временное пользование и своевременно не возвращенных в соответствии с законодательством, самовольно занятых).

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, лицензионных 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 юридического лица, изменения производственных процессов и исключения видов деятельности, запрещенных к реализации в ПВТ, длительности процесса согласования бизнес-проекта со специалистами Администрации Парка.

Тема 7. Налогообложение в государствах-членах Таможенного союза

7.1 Налоговые преимущества таможенного союза

Таможенный союз (далее ТС) – межгосударственное соглашение в рамках Евразийского экономического союза (далее ЕврАзЭС). ТС предполагает отмену таможенных пошлин и подобных платежей во взаимной торговле между странами-участницами союза. Кроме того, в Таможенном союзе унифицируются методы оценки качества и сертификации, создается единая база данных по некоторым аспектам экономической деятельности.

Заключение Союза является основанием для создания единого таможенного пространства на территории его участников и переноса таможенных барьеров на внешние границы Союза. Исходя из этого, все страны таможенного пространства применяют единый, согласованный подход к таможенным процедурам и товарам, импортируемым и экспортируемым через границы ТС.

Также на всей территории ТС предполагаются равные права граждан стран-участниц при трудоустройстве.

Участниками Таможенного союза в настоящее время (2018 год) являются члены ЕАЭС: Республика Армения;

Республика Беларусь;

Республика Казахстан;

Кыргызская Республика;

Российская Федерация.

О намерении вступить в ТС заявляли Сирия и Тунис, было озвучено предложение принять в состав Союза Турцию. Однако о конкретных действиях по реализации этих намерений ничего не известно.

Органами управления и координации в ЕАЭС выступают:

Высший евразийский экономический совет – наднациональный орган, состоящий из глав государств членов ЕАЭС;

Евразийская экономическая комиссия (ЕЭК) – постоянно действующий регулирующий орган ЕАЭС. В компетенцию ЕЭК входят, среди прочего, вопросы международной торговли и таможенного регулирования.

Справедливо будет утверждать, что Таможенный союз – один из этапов плана по укреплению экономических связей между некоторыми государствами на территории бывшего СССР. В определенном смысле это можно рассматривать как восстановление когда-то существовавших хозяйственных и технологических цепочек с учетом новых, политических и экономических реалий.

Важным аспектом деятельности Союза стала система централизованного распределения таможенных пошлин уплачиваемых при пересечении границ Единого экономического пространства.

На долю России приходится 85,33% от общей суммы;

Казахстан получает – 7,11%;

Беларусь – 4,55%;

Кыргызстан – 1,9%;

Армения – 1,11%.

Кроме того, в ТС действует механизм согласованного взимания и распределения косвенных налогов.

Таким образом, в своем нынешнем состоянии Таможенный союз представляет собой способ экономической интеграции государств, входящих в ЕАЭС. Официальную информацию о Таможенном союзе можно получить на сайте Евразийского экономического союза - eurasiancommission.org.

История создания ТС.

Для лучшего понимания предпосылок и целей создания Таможенного союза, полезно будет рассмотреть эволюцию интеграционных процессов на постсоветском пространстве:

1995 год – Беларусь, Казахстан и Россия подписывают первое соглашение о создании Таможенного союза. Впоследствии к соглашению присоединяются Кыргызстан, Таджикистан и Узбекистан;

2007 год - Беларусь, Казахстан и Россия заключают Договор о единой таможенной территории и строительстве Таможенного союза;

2009 год – ранее заключенные соглашения наполняются конкретным содержанием, подписывается порядка 40 международных договоров. Принимается решение о формировании с 1 января 2010 года единого таможенного пространства на территории Беларуси, России и Казахстана;

2010 год – вступает в силу Единый таможенный тариф, принимается общий для трех государств Таможенный кодекс;

2011 год – таможенный контроль снимается с границ между государствами ТС и переносится на их внешние границы с третьими странами;

2011 – 2013 годы – продолжается разработка и принятие общих для стран Союза законодательных норм, появляется первый единый технический регламент о безопасности продукции;

2015 год - в Таможенный союз вступает Армения и Кыргызстан.

2016 год - Вступление в силу Соглашения о зоне свободной торговли между ЕАЭС и Вьетнамом. Заявление президентов стран ЕАЭС «О цифровой повестке Евразийского экономического союза».

2017 год - «Белая книга» барьеров, изъятий и ограничений. Подписание и ратификация Договора о Таможенном кодексе ЕАЭС.

2018 год - Вступление в силу Договора о Таможенном кодексе ЕАЭС. Предоставление Республике Молдова статуса страны-наблюдателя при ЕАЭС. Подписание Соглашения о торгово-экономическом сотрудничестве между ЕАЭС и КНР. Подписание Временного соглашения, ведущего к созданию зоны свободной торговли между ЕАЭС и Ираном.

Нужно сказать, что интеграционные процессы, с разной скоростью и результатами, постоянно шли весь описываемый период. Постепенно приводилось к общим нормам законодательство и таможенные тарифы в торговле с третьими странами.

Цели Таможенного союза и их реализация

Ближайшей целью Таможенного союза было заявлено увеличение рынков сбыта товаров и услуг, производимых его участниками. Расчет делался, в

первую очередь, на рост продаж внутри Единого таможенного пространства Союза. Добиться этого предполагалось путем:

Отмены внутренних таможенных платежей, что должно способствовать ценовой привлекательности производимой в Союзе продукции;

Ускорения оборота товаров в связи с отменой таможенного контроля и оформления при их перемещении внутри ТС;

Принятия общих санитарно-эпидемиологических и ветеринарных требований, единых стандартов безопасности товаров и услуг, взаимного признания результатов испытаний.

Для унификации подходов к качеству и безопасности было заключено межгосударственное соглашение об обязательной сертификации продукции, указанной в «Едином перечне продукции, подлежащей обязательной оценке (подтверждению) соответствия в рамках Таможенного союза с выдачей единых документов». На 2016 согласовано свыше трех десятков регламентов по требованиям к безопасности и качеству товаров, работ и услуг. Сертификаты, выданные любым государством, имеют силу во всех остальных.

7.2 Таможенные платежи

Основным документом, регулирующим действия в отношении таможенных платежей, является Таможенный кодекс Евразийского экономического союза (далее по тексту – ТК ЕврАзЭС), вступивший в действие с 01.01.2018 года.

Таможенный платеж – это обязательная пошлина, взимаемая таможенными органами в связи с перемещением товаров через таможенную границу.

В главе 6 ТК ЕврАзЭС указаны платежи, которые относятся к таможенным:

- 1) ввозная таможенная пошлина;
- 2) вывозная таможенная пошлина;
- 3) налог на добавленную стоимость, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Союза;
- 4) акцизы (акцизный налог или акцизный сбор), взимаемые при ввозе товаров на таможенную территорию Союза;
- 5) таможенные сборы.

Таможенная пошлина представляет собой обязательный платеж, взимаемый таможенными органами в связи с перемещением товаров через таможенную границу Союза.

Ввозная таможенная пошлина – это платежи, которые выплачиваются при ввозе товаров на территорию ТС ЕврАзЭС.

Вывозная таможенная пошлина – это платежи, которые выплачиваются при вывозе товаров из ТС ЕврАзЭС.

Таможенными сборами являются обязательные платежи, взимаемые за совершение таможенными органами таможенных операций, связанных с выпуском товаров, таможенным сопровождением транспортных средств, а также за совершение иных действий, установленных ТК ЕврАзЭС и (или) законодательством государств-членов о таможенном регулировании. Например, сбор за

таможенное оформление, сбор за хранение товаров, сбор за таможенное сопровождение товаров.

НДС, который начисляется при ввозе товаров на территорию таможенного союза – это разновидность налога, который начисляется на товар, импортируемый (ввозимый) на территорию стран таможенного союза.

Акциз (акцизы), начисленный по тем же причинам, что и НДС – это разновидность налога, который начисляется на подакцизные товары, импортируемые (ввозимые) на территорию стран таможенного союза ЕврАзЭС.

Таким образом, при использовании термина «таможенный платеж» могут подразумевать каждый из перечисленных видов. Это основной перечень платежей, однако на практике встречаются выплаты в казну государства, связанные с перевозом товаров через границу, которые не прописаны в ТК ЕврАзЭС. Такие платежи можно отнести к сопутствующим таможенным платежам. К ним относятся: оплата консультаций, сбор за лицензию, оплата за участие в таможенных аукционах и т.д.

Неуплата таможенных платежей предусматривает административную и уголовную ответственность. В случае незаконного перемещения товара через границу таможенного союза существует практика принудительного начисления всех, полагающихся платежей с указанием виновного лица, которое будет уплачивать их.