

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

**УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ
«БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ ТРАНСПОРТА»**

**ИНСТИТУТ ПОВЫШЕНИЯ КВАЛИФИКАЦИИ
И ПЕРЕПОДГОТОВКИ РУКОВОДИТЕЛЕЙ И СПЕЦИАЛИСТОВ
ТРАНСПОРТНОГО КОМПЛЕКСА РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ**

Кафедра «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Д. Н. КУШНЕРОВ

НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Учебно-методическое пособие

Гомель 2013

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

**УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ
«БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ ТРАНСПОРТА»**

**ИНСТИТУТ ПОВЫШЕНИЯ КВАЛИФИКАЦИИ
И ПЕРЕПОДГОТОВКИ РУКОВОДИТЕЛЕЙ И СПЕЦИАЛИСТОВ
ТРАНСПОРТНОГО КОМПЛЕКСА РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ**

Кафедра «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Д. Н. КУШНЕРОВ

НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

*Одобрено научно-методической комиссией
гуманитарно-экономического факультета
в качестве учебно-методического пособия*

Гомель 2013

УДК 336.2 (075.8)
ББК 65.261.4
К96

Рецензент: профессор кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
В. Г. Гизатуллина (УО «БелГУТ»)

Кушнеров, Д. Н.

К96 Налоги и налогообложение : учеб.-метод. пособие / Д. Н. Кушнеров ;
М-во образования Респ. Беларусь, Белорус. гос. ун-т трансп. – Гомель :
БелГУТ, 2013. – 150 с.
ISBN 978-985-554-302-3

Описаны теоретические основы налогообложения, приведена специфическая налоговая терминология, указаны права и обязанности плательщиков налогов, порядок обжалования решений налоговых органов, действий (бездействий) их должностных лиц, приведены санкции за нарушение налогового законодательства. Описаны методические аспекты исчисления и уплаты республиканских и местных налогов, социальных платежей. Дана краткая характеристика систем налогообложения в государствах – членах Таможенного союза.

Предназначено для студентов специальностей «Бухгалтерский учет, анализ и аудит (по направлениям)», «Коммерческая деятельность», а также для слушателей Института повышения квалификации.

УДК 336.2 (075.8)
ББК 65.261.4

ISBN 978-985-554-302-3

© Кушнеров Д. Н., 2013
© Оформление. УО «БелГУТ», 2013

ОГЛАВЛЕНИЕ

1 Теоретические основы налогообложения.....	4
1.1 Налоги в системе экономических отношений.....	4
1.2 Налоговая система и налоговая терминология.....	26
2 Республиканские налоги, сборы (пошлины).....	51
2.1 Налог на добавленную стоимость	51
2.1.1 Экономическое содержание и сущность НДС	51
2.1.2 Методика исчисления и уплаты НДС.....	56
2.2 Акцизы	66
2.2.1 Сущность и функциональное назначение акцизных налогов.....	66
2.2.2 Порядок исчисления и уплаты акцизов.....	69
2.3 Налог на прибыль	73
2.3.1 Налог на прибыль в налоговой системе Республики Беларусь.....	73
2.3.2 Методика исчисления и уплаты налога на прибыль.....	75
2.4 Налог на доходы иностранных организаций.....	81
2.5 Подоходный налог с физических лиц.....	84
2.6 Ресурсные платежи.....	92
2.6.1 Налог на недвижимость.....	92
2.6.2 Земельный налог.....	96
2.6.3 Экологический налог.....	101
2.6.4 Налог за добычу (изъятие) природных ресурсов.....	103
2.7 Сборы и пошлины в налоговой системе Республики Беларусь.....	105
2.7.1 Сбор за проезд автомобильных транспортных средств иностранных государств по автомобильным дорогам общего пользования Республики Беларусь.....	105
2.7.2 Оффшорный сбор.....	106
2.7.3 Гербовый сбор.....	107
2.7.4 Консульский сбор.....	108
2.7.5 Государственная пошлина.....	108
2.7.6 Патентные пошлины.....	109
3 Местные налоги, особые режимы налогообложения.....	111
3.1 Местные налоги.....	111
3.2 Особые режимы налогообложения.....	112
3.3 Особенности налогообложения в свободных экономических зонах.....	121
3.4 Налогообложение отдельных категорий плательщиков.....	122
4 Социальные платежи.....	123
4.1 Отчисления в Фонд социальной защиты населения.....	123
4.2 Взносы на профессиональное пенсионное страхование.....	124
4.3 Страховые взносы по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.....	125
5 Налогообложение в государствах – членах Таможенного союза.....	127
5.1 Правовые аспекты функционирования Таможенного союза	127
5.2 Налоговые системы государств – членов Таможенного союза.....	128
5.2.1 Налоговая система Российской Федерации.....	128
5.2.2 Налоговая система Республики Казахстан.....	135
Список литературы.....	144

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

1.1 Налоги в системе экономических отношений

Государство для выполнения своих многочисленных внутренних и внешних функций должно располагать необходимой суммой доходов. Существует множество различных источников формирования этих доходов, но в любой стране мира основными являются налоги. Без налогов не существует ни одно общество, будь то родовое или цивилизованное общество XXI века. Участвуя в процессе распределения и перераспределения, налоги обеспечивают присвоение государством части новой стоимости в денежной форме. Эта принудительно мобилизованная часть национального дохода формирует государственные денежные фонды. Принудительное отчуждение имеет одностороннее движение стоимости от плательщика к государству и не сопровождается эквивалентным обменом, что присуще товарно-денежным отношениям.

С момента появления первых письменных свидетельств о налогах и до настоящего времени это общественное явление характеризуется как область острых разногласий между представителями власти – сборщиками налогов и лицами, обязанными их платить. В известной степени современные представления о налогах сложились под влиянием исторического опыта их использования для принудительного подчинения интересов «простого люда» интересам суверена (вождя, короля, царя и т. п.), а позже – государственно-властным интересам.

Взаимоотношения между государством и его гражданами по поводу изъятия налогов исторически исследовались в трудах ученых – этиков, философов, экономистов. Их взгляды сформировались в более или менее стройные теории – системы научных знаний о сути и природе налогов, их месте, роли и значении в экономической и социально-политической жизни общества.

Философские идеи о сущности и задачах государства предопределили появление в качестве одной из первых общих налоговых теорий,

определяющих налоговое сознание общества в конкретных исторических условиях, теории обмена, в основу которой положена идея возмездности налогообложения. Ее суть заключалась в том, что через налог граждане покупают у государства услуги по охране от нападения извне, поддержанию порядка и т. д. Разновидностью теории обмена являлась атомистическая теория, отражающая понимание налоговых отношений в эпоху Просвещения. Ее представители – французские просветители С. де Вобан и Ш. Монтескье считали, что налог есть результат договора между гражданами и государством, в соответствии с которым первые вносят последнему плату за охрану, защиту и иные услуги. То есть налог есть не что иное, как цена общества за выгоды и мир граждан. Аналогичных позиций придерживались английский философ и этик Т. Гоббс, французские мыслители Вольтер и О. Мирабо.

В начале XIX в. швейцарский ученый, отец «экономического романтизма» Ж. С. де Сисмонди в своей работе «Новые начала политэкономии» сформулировал теорию наслаждения, согласно которой налоги есть цена, уплачиваемая гражданином за получаемые им от общества наслаждения, извлекаемые из общественного порядка, правосудия, обеспечения свободы личности, незыблемости и охраны права частной собственности.

В этот же период формируется теория налога как страховой премии, представителями которой выступили французский государственный деятель А. Тьер и английский экономист Д. Мак-Куллох. Согласно данной концепции, налоги рассматривались как страховой платеж, уплачиваемый поданными государству для страхования всевозможных рисков (война, пожар, кражи и т. д.).

Приведенные выше налоговые теории по своей сути являлись частью философской концепции средневековья, выражали отношение к налогам как к атрибуту общественной жизни. Они объясняли необходимость налогов, проповедовали идею возмездности отношений государства и плательщика, что предопределяло демократичность налогового сознания той исторической эпохи. При этом всячески подчеркивалась обязательность уплаты налогов. Например, «Трактат о налогах и сборах», написанный В. Петти в середине XVII в., не только обладал научной ценностью, но и носил воспитательный характер, утверждая, что уплата налогов столь же неизбежна, как и еда.

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. Ее сторонники рассматривали налоги как один из видов государственных доходов, предназначенных для покрытия затрат

по содержанию правительства, которое в свою очередь должно было обеспечивать функционирование «справедливого рынка». А. Смит 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 расходов должны стать поступления от налогов. Затраты же на финансирование строительства и содержание дорог, содержание судебных учреждений и т. д. следует покрывать за счет пошлин и сборов, уплачиваемых заинтересованными в этом лицами.

Развитием теории обмена в направлении к концепции коллективных (общественных) потребностей стала теория жертвы. Ее сторонники (Н. Канар, Б. Мильгаузен, Дж. С. Милль, О. Мирабо, Э. Линдаль, Ж. Б. Сэй, К. Эбергер и Н. Тургенев) впервые заговорили о принудительности налога, вытекающей, по их мнению, из существа государства.

Заслугой представителей теории коллективных (позднее – общественных) потребностей (Э. Селигмана, Р. Стурма, Л. Штейна, А. Шеффле, Ф. Нитти, А. Вагнера, К. Викселя, П. Самуэльсона, А. Масгрейва, Э. Сакса, советских ученых А. Буковецкого, А. Соколова, П. Микеладзе) являются признание за государством экономических функций и, соответственно, изменение отношения к налогам и понимания их функций. Данная теория обосновывала наличие потребностей, индивидуальное удовлетворение которых невозможно.

Учеными XX столетия налоги рассматривались как фактор, влияющий на основные показатели экономического развития государства, – уровень занятости, склонность к сбережению и др.

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. Теория функциональных финансов, являющаяся разновидностью ортодоксального направления некейнсианства (А. Лернер), также отводит налогам важную роль в макроэкономическом регулировании экономики. Бюджет в роли «встроенного бюджетного стабилизатора» с применением «гибких налоговых ставок» рассматривается в концепции В. Шульца и С. Харриса.

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. В данном случае налоги наряду с иными

механизмами воздействуют на денежное обращение, в частности, с их помощью 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, она исходит из того, что высокое налогообложение отрицательно влияет на предпринимательскую и инвестиционную активность.

Среди частных налоговых теорий, также сыгравших немаловажную роль в формировании налогового сознания, одной из первых 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 налоговые системы основывались на прямом налогообложении. Косвенные налоги считались более обременительными и негативно влияющими на состояние народа, поскольку, учитывая переложение, являлись причиной роста цен. В конце Средневековья в связи с расслоением общества, повлекшим за собой освобождение отдельных категорий граждан от уплаты налога, школа меркантилистов обосновывала необходимость установления косвенных налогов (налогов на потребление). В конце XIX в. все споры по этому вопросу свелись к выводу о необходимости поддержания баланса между прямым и косвенным налогообложением исходя из предположения о том, что прямое налогообложение предназначено для уравнивательных целей, а косвенное – для эффективного получения поступлений. Однако в настоящее время развиваются концепции, доказывающие условность разделения налогов на прямые и косвенные, поскольку так или иначе и те, и другие оказывают влияние на цену товара.

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. Основателем теории переложения считается английский философ XVII в. Дж. Локк, который, делая вывод о том, что все налоги в конечном счете падают на собственника земли, предлагал конкретные пути и методы разрешения этой проблемы. Представитель классической школы Д. Рикардо считал, что всю тяжесть налогов несет предприниматель.

В начале XIX в. на смену данным теориям пришла позитивная

(оптимистическая) теория переложения налогов, разработанная французским экономистом Н. Канаром. Ее суть заключалась в том, что благодаря переложению все налоги распределяются между налогоплательщиками соразмерно их платежеспособности. Одновременно с оптимистической развивалась пессимистическая теория (П. Прудон), согласно которой всякий налог перелажается на потребителей, а поскольку основная их масса принадлежит к малоимущим слоям населения, то налог, по определению, несправедлив.

Во второй половине XIX в. немецкая школа (К. Рау, А. Вагнер), развила понятийный аппарат и терминологию теории переложения: переложение налога от продавца к покупателю; переложение налога от потребителя к продавцу; избежание налога путем отказа от потребления объекта налогообложения, социальные условия переложения. Маржиналистами в конце XIX в. были предложены математические методы исследования переложения. Они исследовали переложение налогов в условиях монопольных рынков и свободной конкуренции (А. Курно, К. Виссель), 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 платательщик вознаграждает себя полностью или частично за уплату налога (М. Панталеноне – итальянская школа).

Во второй половине XX в., когда были выяснены теоретические аспекты ценообразования, было предложено и решение проблемы переложения налогов. Представитель американской финансовой школы Р. Масгрейв, во-первых, дал ответ на вопрос, как реально распределяется налоговое бремя по источникам доходов и категориям платателей; во-вторых, обосновал зависимость распределения налогового бремени между платателями (потребителями и производителями) 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. Начиная с физиократов, полагавших, что все богатство сосредоточено в земле и проистекает из нее, и предлагавших установить единый налог на земельную ренту как единственный источник доходов, идеи поиска упрощенного механизма взимания налога неоднократно брались на вооружение в ходе налоговых реформ как теоретиками, так и практиками. И в настоящее время налоги, относимые по родовому признаку к категории единых, применяются в отдельных сферах деятельности.

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 и их расстановку. Согласно идее пропорционального налогообложения, налоговые ставки должны быть установлены в едином проценте к доходу налогоплательщика независимо от его величины. В соответствии с прогрессивным налогообложением, налоговые ставки и бремя обложения налогом увеличиваются по мере роста дохода налогоплательщика.

Обобщая сказанное, можно констатировать, что существуют две полярно противоположные точки зрения на место и роль налогов. В одном случае налог – это «зло». Такая идея, начиная еще с Д. Юма, развивалась классиками (А. Смит, Ж. Б. Сэй и Д. Риккардо), сторонниками теории жертвы. Налог рассматривался ими как фискальный инструмент принудительного изъятия части дохода для формирования бюджета, т. е. как легитимный способ отчуждения частной собственности и ее превращения в общественную (нет речи о его перераспределении для исправления неравенства или решения иных задач).

В другом случае налог – это «благо». Начало формирования данной точки зрения обычно связывают с именем А. Вагнера, однако фактически ее родоначальниками могут быть признаны меркантилисты (англичане Т. Мэн, Дж. Локк; француз А. де Монкретьен), предлагавшие регулировать объемы торговли пошлинами. Идеи А. Вагнера продолжили немецкие (Л. Штейн, А. Шеффле) и русские (И. Озеров, А. Соколов) экономисты. Основные черты второй точки зрения: признание возможности исправления неравенства в обществе путем применения налогов; активная налоговая политика как средство воздействия на экономические процессы; идея возвратности налога; совокупный налог есть стоимость благ, производимых государством.

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

Однако вне зависимости от толкования в разных теориях, 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 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.

В современном обществе налоги являются основной формой доходов государства, позволяющей ему выполнять свои функции. Одной из них является обеспечение эффективного производства общественных благ, то есть благ, которыми коллективно пользуются все члены общества вне зависимости от своего участия в их оплате, например, оборона, бесплатное образование и др.

Общественные блага обладают двумя свойствами:

- неконкурентность – потребление общественного блага одним индивидом не уменьшает его количество, доступное другим. 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. Положение этого индивида в данной ситуации улучшается, а благосостояние остальных не снижается;
- неисключаемость – технически невозможно или за пределами дорого исключить кого-либо из пользования данным благом. Неисключаемость предполагает, что поставщик общественного блага не в состоянии обособить свои экономические взаимоотношения с отдельным потребителем от отношений с другими потребителями.

Блага, которым присущи оба свойства, называются чистыми общественными благами. При ограничении действия свойств речь идет уже о смешанных благах.

Чистые общественные блага должны полностью финансироваться за счет государства, так как частный инвестор в них не заинтересован (выплата пенсий военнослужащим или работникам правоохранительных органов, социальная помощь инвалидам) или само государство не заинтересовано в частном финансировании (содержание органов внутренних дел, уголовно-исполнительной системы и т. д. – всего, что связано с обеспечением порядка в обществе).

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:

- институциональные общественные блага – формальные и неформальные институты, нормы и правила, обязательные для исполнения всеми гражданами государства, включая закрепленный механизм защиты от нарушений;
- управленческие системообразующие блага – услуги по управлению процессом социально-экономического развития общества, в том числе постановка и реализация целей сохранения целостности и развития общества;
- защитные организационно-институциональные блага – блага, связанные с механизмом осуществления функций государства как гаранта физической безопасности, а также механизма защиты от нарушения норм и правил, закрепленных в обществе.

Историческое развитие категории «налог» позволило объединить концепции односторонности движения денежных средств от плательщика государству и наличия сферы общественных услуг, финансируемых государством, в понятие «индивидуально-безвозмездного» характера налогов. Последнее означает, что возмездность налоговых отношений проявляется не конкретно по отношению к плательщику налога, а через бюджетно-налоговую систему к обществу в целом. Плательщики не могут достоверно знать, на какие цели будут направлены государством уплаченные ими налоги.

Налоги – это синтетическая категория, имеющая как экономическое, так и юридическое значение. В экономическом смысле под налогами понимаются обязательные индивидуально-безвозмездные денежные платежи в бюджет, взимаемые с плательщиков в законно установленных порядке и размерах.

Юридическая природа налогов обусловлена обязательностью их уплаты. В этой связи между тем, кто уплачивает налоги и тем, кто их получает, возникают определенные общественные отношения, которые нуждаются в правовом оформлении. Обязательность уплаты налогов вызывается законодательным закреплением за плательщиками. Государство «устанавливает правила игры» в этих отношениях, претендуя на определенную долю доходов организаций и граждан. При этом, вся совокупность финансово-экономических и организационно-правовых отношений, возникающих по поводу взимания налогов, называется

налогообложением.

Определение налога с юридической точки зрения вызывает необходимость разграничения таких понятий как налог, сбор, пошлина. В мировой теории и практике налогообложения выработаны два основных подхода к решению проблемы юридического определения налога.

Первый из них предполагает рассмотрение налога в широком смысле слова, когда к налогу относятся любые изъятия средств для финансирования публичных расходов. Такой подход подразумевает отнесение к понятию налога любого взноса, отчисления, сбора, тарифа.

Второй подход основан на рассмотрении налога как одной из разновидностей фискальных платежей, отвечающей определенным требованиям. В этом случае никакие взносы, платежи, сборы, отчисления, за исключением непосредственно налогов, в понятие налогов не включаются. В Республике Беларусь разграничение понятий «налог», «сбор», «пошлина» приведено в Общей части Налогового кодекса.

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) страны.

Взносы и отчисления имеют целевую направленность. Они связаны с формированием какого-либо конкретного бюджетного либо внебюджетного фонда, например, на государственное социальное страхование. Следует отметить, что вопросы взимания взносов и отчислений регулируются не Налоговым кодексом, а иными нормативными правовыми актами (законами, декретами, указами и т. п.).

С позиций налогоплательщиков деление платежей на налоги, сборы, отчисления, пошлины, взносы не имеет принципиального значения, поскольку все они носят обязательный характер, а неуплата любого из них приводит к схожим последствиям (уплата пени, принудительное исполнение обязательства, штраф).

Сущность налога как экономической категории проявляется в его функциях. Функции налогов отражают, какую роль они играют в экономике

страны. К основным функциям налогов относятся: фискальная, регулирующая, распределительная, контрольная.

Базовой функцией налогов выступает фискальная (от латинского *fiscus* – корзина) – посредством налогов формируются и мобилизуются государственные финансовые ресурсы. Первоначально только эта функция возлагалась на налоги. Лишь в первой четверти XX века финансовой наукой было осознано наличие иных функций налогов, которые следует считать дополнительными, так как их реализация не может идти за счет подрыва фискальной функции. Остальные функции подчиняются принципу наложения на фискальную: любой налог, прежде всего, приносит доход в казну. Но его величина, способ и срок взимания устанавливаются с таким расчетом, чтобы реализовать иные функции.

Регулирующая функция направлена на достижение посредством налоговых механизмов тех или иных задач налоговой политики государства в сфере национальной экономики и в области международных экономических отношений. В рамках регулирующей функции выделяют три подфункции: стимулирующую, дестимулирующую и воспроизводственную.

Стимулирующая подфункция направлена на поддержку развития тех или иных экономических процессов через систему льгот и освобождения от налогов. Например, действующая система налогообложения представляет широкий набор налоговых льгот малым предприятиям, предприятиям, созданным инвалидами, сельскохозяйственным производителям. С помощью налогов государство также стимулирует технический прогресс, рост числа рабочих мест, капитальные вложения в расширение производства. Стимулирование технического прогресса проявляется в том, что сумма прибыли, направленная на техническое перевооружение, реконструкцию, расширение производства товаров народного потребления, продуктов питания и другой продукции, освобождается от налогообложения.

Дестимулирующая подфункция, напротив, направлена на установление через налоговое бремя препятствий для развития каких-либо экономических процессов. Это осуществляется путем введения налогов на определенные виды деятельности.

Воспроизводственная подфункция предназначена для аккумуляции средств на восстановление используемых ресурсов. Например, введение экологического налога имеет целью частичное покрытие расходов государства на воспроизводство природных ресурсов и стимулирование их рационального использования.

Налоговое регулирование представляет собой процесс воздействия налоговой системы на экономическое поведение субъектов налоговых отношений посредством применения системы особых мероприятий и

инструментов. Основной задачей механизма налогового регулирования является достижение баланса целей, интересов и возможностей государства и налогоплательщика, позволяющего обеспечить эффективность экономической политики.

Налоговое регулирование основывается на принципе «обратной связи», которую обеспечивают налогоплательщики, корректируя свое экономическое поведение в ответ на изменения в налогообложении. Экономические системы, в отличие от механических, предполагают не моментальную реакцию, а отсроченные во времени последствия тех или иных решений в сфере налогообложения. Данная особенность свидетельствует о необходимости, с одной стороны, обдуманных и взвешенных решений и действий, а с другой – обеспечения стабильности налоговой системы для выявления реакций субъектов налоговых отношений на происходящие изменения.

Среди наиболее распространенных методов налогового регулирования можно выделить:

- включение в систему дополнительных или изъятие из системы ранее уплачиваемых налогов;
- замена одних способов или форм налогообложения другими;
- дифференциация ставок налога;
- установление налоговых льгот;
- изменение субъектного состава налогов;
- применение налоговых «каникул»;
- использование ускоренной амортизации;
- предоставление налоговых кредитов, рассрочек, отсрочек.

Следующая функция налогов – распределительная (точнее эту функцию можно назвать перераспределительной). Посредством налогов в государственном бюджете концентрируются средства, направляемые затем на решение как производственных, так и социальных задач, финансирование крупных межотраслевых, комплексных целевых программ (научно-технических, экономических и др.). С помощью налогов государство перераспределяет часть доходов организаций и граждан, направляя ее на развитие производственной и социальной инфраструктуры, на инвестиции в капиталоемкие и фондоемкие отрасли с длительными сроками окупаемости затрат: дороги, добывающие отрасли, электростанции и т. п.

Перераспределительная функция налоговой системы носит ярко выраженный социальный характер. Соответствующим образом построенная налоговая система позволяет придать рыночной экономике социальную направленность, как это сделано в Германии, Швеции, многих других странах. Это достигается путем направления значительной части бюджета

средств на социальные нужды населения, полного или частичного освобождения от налогов граждан, нуждающихся в социальной защите.

Через налоги государство осуществляет контроль финансово-хозяйственной деятельности организаций и граждан, а также контроль за источниками доходов и расходами. Путем денежной оценки сумм налогов возможно количественное сопоставление показателей доходов налогоплательщиков с потребностями государства в финансовых ресурсах. Благодаря контрольной функции оценивается эффективность налоговой системы, обеспечивается контроль за видами деятельности и финансовыми потоками, выявляется необходимость внесения изменений в налоговую систему и бюджетную политику государства.

Следует понимать, что разграничение функций налогов носит достаточно условный характер, так как все они переплетаются и осуществляются одновременно. Часто в одном налоге сочетаются все перечисленные функции.

Многообразие налогов, различающихся условиями обложения, механизмами взимания и регулирования, обуславливает необходимость их систематизации и классификации. Классификация помогает обеспечить группировку налогов по схожим признакам, что позволяет систематизировать налоги для выявления тенденций и выработки направлений совершенствования налоговой системы государства.

По критерию отнесения налогообложения к подоходно-поимущественному или к обложению расходов на потребление налоги делятся на два основных вида – прямые и косвенные.

Прямые налоги накладывают обязательства непосредственно на текущие доходы или на имущество физических и юридических лиц. Типичными примерами являются подоходный налог с физических лиц, налог на прибыль.

Прямые налоги в свою очередь делятся на реальные и личные. Реальными налогами облагаются отдельные виды имущества налогоплательщика (земля, недвижимость и т. д.) на основе кадастра – перечня объектов обложения, составленного на основе их внешних признаков и учитывающего среднюю, а не действительную их доходность. Реальные налоги взимаются в силу факта владения имуществом независимо от финансового положения и доходов налогоплательщика. К прямым реальным налогам относятся налог на недвижимость, земельный налог.

Личные налоги в отличие от реальных учитывают платежеспособность налогоплательщика; при их взимании объекты налогообложения (доход, имущество) определяются индивидуально для каждого плательщика с учетом предоставляемых ему льгот. Примерами прямых личных налогов являются

подоходный налог с физических лиц, налог на прибыль организаций.

Косвенными налогами облагаются расходы на потребление. Они представляют собой, по сути, надбавку к цене товара или услуги. Их величина не связана с издержками производства или прибылью плательщика и зависит только от объема реализации и уровня цен. К данному виду относятся налог на добавленную стоимость, акцизы.

Прямые и косвенные налоги имеют свои преимущества и недостатки. Основным преимуществом прямых налогов является то, что это более определенный, твердый и постоянный источник доходов бюджета, они в большей степени соизмеряются с платежеспособностью налогоплательщиков, расходы же на их взимание относительно невелики. К недостаткам можно отнести уклонение от уплаты налогов, уменьшение склонности к сбережениям и инвестициям при повышении налоговых ставок.

Косвенное налогообложение, во-первых, приносит большие доходы в бюджет, так как его источником является продажа товаров; во-вторых, косвенные налоги, будучи заложенными в цену товара, уплачиваются незаметно для налогоплательщика; в-третьих, они менее подвержены уклонению от уплаты, поскольку взимаются в момент приобретения товара. Недостатки косвенных налогов обусловлены их регрессивным характером, т. е. обратной пропорциональностью платежеспособности налогоплательщиков. Кроме того, они увеличивают цену товара.

Помимо деления на прямые и косвенные принята классификация налогов в зависимости от уровня органов власти, их устанавливающих. В соответствии с этим критерием в унитарных государствах налоги подразделяются на *общегосударственные* и *местные*, в государствах, имеющих федеративное устройство, к ним еще добавляются *региональные* налоги.

По наличию целевого назначения различают целевые и нецелевые налоги (напомним, что непосредственно налоги целевого назначения не имеют, наличие целевого назначения характерно для взносов и отчислений). В большинстве стран основную роль играют *нецелевые* налоги, они формируют доходную часть бюджета. При этом доходная часть бюджета выступает как единый фонд средств, обеспечивающих реализацию его расходных статей без сопоставления того, какая статья расходов за счет какого из налогов профинансирована.

Для финансирования конкретных программ общественного сектора нередко вводятся *целевые* (маркированные) налоги. Как правило, доходы от них зачисляются в соответствующие специализированные бюджетные или внебюджетные фонды, предназначенные для целей социального страхования, развития инфраструктуры соответствующего уровня и т. д.

Типичным примером подобных налогов являются страховые взносы в Фонд социальной защиты населения.

Если в качестве классификационного признака выступает характер налоговой ставки, то налоги делятся на взимаемые по твердым и по адвалорным ставкам. *Твердой* (специфической) называется ставка, устанавливаемая в денежных единицах, при этом объект измеряется в натуральных единицах (штуки, метры, литры, тонны и т. д.). Ставки, устанавливаемые в процентах от стоимостной оценки объекта, называются *адвалорными*. Большинство современных налогов взимаются по адвалорным ставкам.

В зависимости от соотношения между изменением ставки налога и изменением базы налоги делятся на прогрессивные, регрессивные и пропорциональные. Ряд авторов в основу такой классификации закладывают зависимость изменения доли налогового платежа в доходе.

Налог является *прогрессивным*, если его ставка повышается по мере возрастания базы. Такой налог предполагает не только большую абсолютную сумму, но также и изъятие более значительной доли базы по мере ее роста.

Регрессивный налог – налог, ставка которого понижается по мере роста базы. Такие налоги требуют всё меньшей и меньшей части базы при ее увеличении. Регрессивный налог может приносить большую абсолютную сумму, а может и не приводить к росту абсолютной величины налога при росте базы. Ставки регрессивных налогов устанавливаются, как правило, не в процентах, а в твердых суммах.

Пропорциональный налог предполагает, что налоговая ставка остается неизменной независимо от размеров базы.

По принципу распределения налоговых поступлений между бюджетами разных уровней налоги подразделяются на закрепленные и регулирующие. *Закрепленными* называют налоги, поступления от которых на длительный период полностью закрепляются в качестве доходного источника конкретного бюджета. *Регулирующие* налоги – это налоги, по которым устанавливаются нормативы отчислений в бюджеты разных уровней, в целях перераспределения средств между ними.

В зависимости от того, ко всей базе или к ее части применяется та или иная ставка различают *шедулярные* и *глобальные* налоги. У *шедулярных* налогов база разделена на части по какому-либо критерию и для каждой части применяется своя ставка налога. Для *глобальных* налогов деление налоговой базы на части не производится.

Для организации эффективного налогообложения необходимо знать его принципы, то есть базовые, исходные положения, основные правила его осуществления. Всеобщие принципы налогообложения сформулировал еще

Адам Смит в своей книге «Исследование о природе и причинах богатств народов». Он предложил рассматривать три источника налога: ренту, прибыль и заработную плату. Общие воззрения А. Смита на вопросы налогообложения выглядят следующим образом:

1) подданные государства должны, по возможности, соответственно своим способностям и силам участвовать в содержании правительства, то есть соответственно доходу, каким они пользуются под покровительством и защитой государства (принцип справедливости или равномерности);

2) налог, который обязывается уплачивать каждое отдельное лицо, должен быть точно определён, а не произволен. Срок уплаты, способ платежа, сумма платежа – всё это должно быть ясно и определённно для плательщика и всякого другого лица (принцип определенности);

3) каждый налог должен взиматься в то время и тем способом, когда и как плательщику должно быть удобней всего платить его (принцип простоты и удобства);

4) каждый налог должен быть так задуман и разработан, чтобы он брал и удерживал из кармана народа возможно меньше сверх того, что он приносит казначейству государства (принцип экономии или неотягощенности).

Принципы, сформулированные А. Смитом, еще называют *классическими* принципами налогообложения. Их можно считать универсальным ориентиром, причем во многом ориентиром этического плана. Эти принципы применимы и к современному налогообложению. В то же время следует отметить, что практическая реализация классических принципов достаточно проблематична. Для того, чтобы их придерживаться, следует ставить перед собой простые задачи, а универсальные принципы держать перед глазами как ориентиры, хоть и недостижимые, но правильно задающие направление движения.

Превращение налогообложения на современном этапе развития экономики из простого изъятия средств в систему регулирования доходов и воздействия на социально-экономическое развитие государства накладывает свой отпечаток и на принципы проведения налоговой политики. Современные принципы налогообложения должны предусматривать еще, по крайней мере, три пункта:

- налоги не должны подавлять и тем более убивать заинтересованность коллективов и работников в повышении дохода и прибыли;

- налоги должны обладать сбалансированностью в том смысле, что их величина вместе с другими поступлениями в бюджет должна уравновешивать государственные расходы, которые в противном случае надо уменьшать;

- налогообложение не должно приводить к снижению реальных доходов граждан ниже предельно допустимого уровня, определяемого величиной прожиточного минимума.

С учетом вышесказанного можно сформулировать основные принципы любой налоговой системы.

1 Равенство и справедливость налогообложения. Распределение налогового бремени должно быть равным, каждый член общества, каждый гражданин должен вносить свою посильную, справедливую долю в общенациональные доходы. В конечном счете принцип равенства и справедливости пронизывает все элементы, структуру и методы налогообложения, начиная с признания права учреждать и изменять налоги исключительно за законодательной ветвью власти как выборного органа, разделения плательщиков на резидентов и нерезидентов, установления пределов налоговой юрисдикции государства и т. д. Применительно к самой системе и структуре налогов он проявляется в том, что основным объектом обложения являются доходы конкретных индивидуумов в любой форме и от всех источников. Отсюда – и доминирующая роль прямого подоходного налогообложения и такие его конкретные формы, как индивидуальный подоходный налог, взносы на социальное страхование, имущественные налоги на собственность, на долю которых в совокупности приходится практически во всех развитых странах большая часть налоговых поступлений. Само разнообразие налогов и конкретных форм изъятий во многом объясняется именно необходимостью обеспечить равное и справедливое распределение налогового бремени.

Существует два основных способа реализации этого принципа. Первый базируется на учете выгоды для плательщика тех обязательных отчислений с доходов, которые он делает (*концепция получаемых выгод*). Наиболее наглядным его проявлением являются взносы в фонды социального страхования. Второй учитывает реальную способность плательщиков уплачивать налоги (*концепция платежеспособности*). Этот способ служит основой для построения налоговых ставок (пропорциональные, прогрессивные и регрессивные ставки), методов расчета налоговой базы, применения различного рода вычетов и скидок.

В соответствии с первым принципом налогообложения относительное равенство обязательств достигается за счет того, что с налогоплательщиков, находящихся в одинаковом положении, взимается одинаковый налог (равенство по горизонтали). Кроме того, налоги, уплачиваемые лицами, находящимися в разном положении, дифференцируются в соответствии с этим положением (равенство по вертикали).

2 Экономическая эффективность, гибкость и нейтральность

налогообложения. Данный принцип означает следующее:

- во-первых, общий уровень и структура налоговой нагрузки должны способствовать финансовой стабилизации и росту экономики (*экономическая эффективность*);

- во-вторых, налоговая система должна быстро и адекватно реагировать на изменения в экономической конъюнктуре, причем, по возможности без внесения постоянных корректировок в налоговое законодательство (*гибкость*);

- в-третьих, влияние налогов на межотраслевое распределение ресурсов и принятие экономических решений отдельными лицами (населением и организациями) должно быть минимальным (*нейтральность*).

Такие сложные цели достигаются целым комплексом конкретных решений по составу и количеству налогов, методологии построения каждого из них, применением определённых юридических норм, регулирующих порядок их взимания и правила установления налоговых льгот. К тому же общепризнано, что построение такой качественной и эффективной налоговой системы дело далеко не одноразовое и предполагает определённую этапность.

3 Государственно-правовой характер и стабильность налогообложения. Налоги всегда носят принудительный и обязательный характер. Право парламента утверждать налог есть выражение права народа соглашаться на уплату налога. Соответственно все вопросы, регулирующие процесс налогообложения, и сама система должны быть законодательно оформлены.

Каждый налог должен быть точно определён. В законе должна содержаться исчерпывающая информация, которая позволила бы конкретно утвердить:

- обязанное лицо, размер налогового обязательства и порядок его исполнения;

- границы требований государства в отношении имущества плательщика.

Нечёткость, двусмысленность или неполнота закона о налоге могут привести либо к возможным уклонениям от уплаты налога на законных основаниях (налоговые лазейки), либо к злоупотреблениям со стороны налоговых органов (расширительное или искаженное толкование статей закона и т. д.). Конкретные нормы, приемы и техника налогового права весьма разнообразны, отличаются по странам (хотя многие приемы и нормы универсальны) и тесно связаны с другими областями права.

Государственно-правовой характер налогообложения уже сам по себе обеспечивает определённую стабильность налоговой системы, поскольку внесение различных корректировок в налоговое законодательство требует

определённого времени и специальных парламентских процедур их законного оформления. Стабильность налогов очень важна с экономической точки зрения, в частности, для создания благоприятного инвестиционного климата и необходимого финансового планирования деятельности организаций. Однако, несмотря на то огромное значение, которое придается в развитых странах принципу стабильности налоговой системы, на практике он нередко нарушается. Но выражается это не во введении новых норм и правил налогов задним числом или без предварительного информирования плательщиков, а в ежегодном принятии поправок к налоговому законодательству, что связано с динамичностью самой экономической жизни, несовершенством и сложностью налогового права.

Можно выделить три основных уровня, обеспечивающих правовую регламентацию процессов налогообложения:

1) конституционное закрепление основных норм. Конституции всех стран содержат нормы, закрепляющие обязанность граждан платить налоги и права государства в этой области, регулируют право законодательной инициативы, право распределения поступлений от налогов и административное верховенство. В некоторых странах в конституционном порядке закреплены некоторые принципы налогообложения и структурное содержание налоговой системы, а также предписания о порядке внесения изменений в налоговые законы;

2) специальное налоговое законодательство либо в форме целого ряда законов, регулирующих учреждение и порядок взимания каждого налога, а также общие для всех налогов правила и нормы, либо в форме единого свода таких законов – налогового кодекса;

3) нормативные акты исполнительной власти, регулирующие налоговые отношения в тех объемах и целях, которые предписаны для них налоговым законодательством. Роль этих актов довольно высока, поскольку из-за динамичности, отраслевых и прочих особенностей экономических процессов невозможно включить абсолютно все необходимые положения и разъяснения непосредственно в налоговые законы.

4 Простота и административная эффективность налогообложения. Налоговые законы должны быть по возможности простыми по формулировке, а процедура взимания налогов должна быть относительно дешевой. Существенным при оценке эффективности налоговой системы с этих позиций является не только учет административных издержек по сбору налогов, но и учет затрат плательщиков на соблюдение налогового законодательства.

Следует отметить, что в любой стране с развитой налоговой системой реальная практика налогообложения далеко расходитсся с этим четвертым

налоговым принципом, особенно в части простоты применяемых формулировок. Налоговые законы зачастую до такой степени сложны и непонятны, что заслужили название налоговых джунглей. Упрощения налогового законодательства требуют все заинтересованные стороны, но, несмотря на это, и по сей день не удалось добиться радикального упрощения налоговых законов ни в одной из развитых стран. Сложность налоговых систем связана, главным образом, с тем, что при их построении ключевую роль играют принципы равного, справедливого и экономически эффективного налогообложения, которые трудно реализовать в простых схемах.

Принципы построения оптимальных налоговых систем пытались сформулировать многие ученые-экономисты. С развитием экономической системы классические принципы налогообложения совершенствовались, корректировались и дополнялись. В результате к настоящему времени оформились *функциональные* принципы налогообложения, отражающие современные требования к налогообложению со стороны государства и налогоплательщиков и основные тенденции налоговой политики:

- всеобщность налогообложения;
- исключение двойного налогообложения;
- стабильность налоговой системы в течение достаточно длительного периода времени;
- простота и прозрачность системы и процедуры уплаты налогов;
- установление размера налога с учетом возможностей налогоплательщика, т. е. 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.

Сама природа общественных благ и общественных услуг чрезвычайно усложняет задачу – точно определить, каким образом эти блага распределяются между отдельными лицами и организациями. Ситуация выглядит иначе с точки зрения проблемы налогообложения. Под *распределением налогового бремени* понимается возложение обязанности уплаты налога на конкретного субъекта. Статистические исследования

показывают, каким образом распределяется общее налоговое бремя. Несмотря на то, что средний гражданин имеет представление об общем уровне налогов, крайне редко он проявляет интерес к конкретному распределению налогового бремени между отдельными плательщиками.

Существуют два взгляда на проблему распределения налогового бремени в экономике.

1 *Принцип полученных благ.* Этот принцип утверждает, что домохозяйства и предприниматели должны приобретать товары и услуги, предоставляемые государством, таким же образом, как продаются другие товары. Логично, что те, кто получает большую выгоду от предлагаемых правительством товаров и услуг, должны платить налоги, необходимые для финансирования этих товаров и услуг. Некоторая часть общественных благ финансируется, главным образом, на основе принципа налогообложения благ. Например, налоги на топливо обычно предназначаются для финансирования строительства и ремонта автодорог: те, кто получает выгоду от хороших дорог, оплачивает затраты на эти дороги.

2 *Концепция платежеспособности.* Этот принцип налогообложения резко контрастирует с принципом налогообложения полученных благ. Принцип платежеспособности базируется на идее, что тяжесть налогов должна быть поставлена в зависимость непосредственно от конкретного дохода и уровня благосостояния. Принцип платежеспособности гласит: отдельные лица или предприниматели с более высокими доходами будут выплачивать более высокие налоги (как в абсолютном, так и в относительном выражении), чем те, кто имеет более скромные доходы.

Динамизм налоговой системы обусловлен не только изменением видов налогов, но в еще большей степени – подвижностью налоговых ставок. Да и само налоговое бремя зависит больше от величины налоговых ставок. Поэтому в процессе налогового регулирования государство чаще всего прибегает к манипулированию налоговыми ставками, процентом, определяющим долю изымаемого дохода. А чтобы как-то смягчить налоговый пресс для отдельных плательщиков, применяются налоговые льготы опять-таки в форме снижения налоговых ставок или, в предельном случае, освобождения от уплаты налогов. Иногда налоговые льготы используются как средство стимулирования, основанное на том, что уменьшение налога адекватно предоставлению плательщику дополнительных средств на величину, равную сумме снижения.

Проблема выбора и назначения рациональных налоговых ставок не находит и не может найти точного решения, так как в ней сталкиваются непримиримые интересы. Плательщик желает минимизировать налоговую ставку, а налогоплательщик – максимизировать ее. Так что в любом случае

возможно не оптимальное решение, а лишь компромиссное.

Рассмотрим, как выглядит эта проблема в ее макроэкономическом представлении. Сведём условно все налоги организаций к одному универсальному, всеобщему налогу с налоговой ставкой X . Предположим далее, что мы стремимся найти оптимальное значение ставки X , при котором доходы государства (поступления в бюджет) Y будут максимальными. Чтобы найти искомое значение X_0 надо установить зависимость доходов Y от налоговой ставки X при прочих равных условиях, то есть в предположении, что другие факторы не изменяются, либо не оказывают влияния на государственные доходы. Графическое изображение подобной зависимости, получившее в экономической теории название «кривая Лаффера», по имени американского экономиста А. Лаффера, приведено на рисунке 1.1.

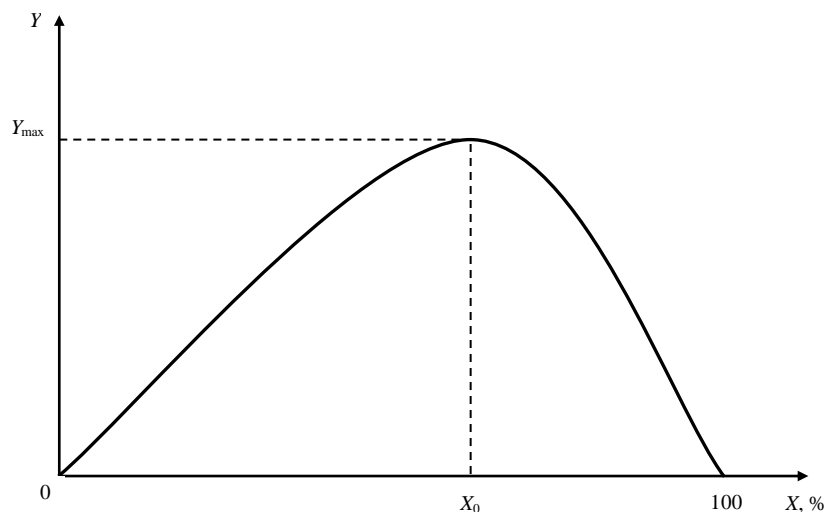


Рисунок 1.1 – Кривая Лаффера

Очевидно, что при ставке $X = 0$ доход Y также будет равен нулю, так как государство не будет получать налогов, а, следовательно, и доходов. Столь же очевидно, что при налоговой ставке $X = 100\%$ организации, у которых государство полностью изымает их доход в бюджет, потеряют интерес к работе и прекратят производство, экономическую деятельность, вследствие чего не будут приносить доход.

Можно предположить далее, что при низких налоговых ставках, не отягощающих организации, они будут приносить высокий налогооблагаемый

доход и с увеличением налоговой ставки X будут расти и налоги, и государственный доход. Но по мере роста ставки налога стремление организаций поддерживать высокие объемы производства начнет уменьшаться, снизятся доходы, а с ними и налоговые доходы государства, равные произведению налоговой ставки на доходы.

Исходя из этих соображений можно предположить, что существует значение налоговой ставки X_0 , при котором поступления от налогов в государственный бюджет достигнут максимальной величины Y_{\max} . Так что государству целесообразно установить налоговую ставку на уровне X_0 , ни больше, ни меньше. Теоретически установить оптимальное значение налоговой ставки не удастся, но практика показывает, что суммарные налоговые изъятия из валового дохода организаций, превышающие 30–40 % его величины нецелесообразны с позиций поддержания интереса к наращиванию производства.

Между тем, разные страны придерживаются различных позиций в отношении доли, которую должны составлять налоги в их валовом национальном продукте. Чем можно объяснить значительное отклонение реальных налоговых ставок от оптимума, предсказанного кривой Лаффера? Это объясняется тем, что вступают в действие другие факторы, не учитываемые в теоретической модели.

Так, в странах, тяготеющих к сильному государственному регулированию, будет преобладать стремление «прокачать» определенную часть доходов через государственный бюджет. Налоговые ставки в таких странах высоки. И, наоборот, если страна тяготеет к либеральному рыночному устройству, к минимальному государственному вмешательству в экономику, налоговые ставки будут ниже. В то же время, стремление иметь социально ориентированную рыночную экономику и направлять значительную часть бюджетных ассигнований на социальную помощь не позволяет сильно снижать налоговые ставки во избежание недостатка бюджетных средств для социальных нужд.

Что касается льгот в налогообложении, то они представляются необходимыми и целесообразными в той степени, в которой заведомо способствуют стабилизации экономики, поддержанию ее жизнеспособности, росту эффективности. Льготы должны иметь четко выраженную функциональную, социальную, структурную направленность. Адресные льготы отдельным организациям вызывают подозрение в лоббировании или даже подкупе.

Решения относительно уровня налоговой нагрузки на экономику (как одна из основных задач налогово-бюджетной политики государства) всегда тесно связаны с общей экономической стратегией государства, которая, в свою

очередь, определяется ситуацией в экономике и возможными перспективами ее развития. Так, если в данный конкретный период главной задачей экономической политики страны является подавление инфляции, увеличение национальных сбережений и снижение дефицита внешнеторгового баланса, то необходимо повышение налогового давления и бездефицитный бюджет. Напротив, для кратковременного стимулирования темпов экономического роста и инвестиций требуется снижение общего уровня налогов и допускается приемлемый для заданных темпов инфляции дефицит бюджета. Таким образом, налоговая политика используется для регулирования экономических циклов.

Принципиально важным здесь является то, что само повышение или понижение налоговой нагрузки вовсе не требует постоянных изменений в количестве, составе или ставках применяемых налогов. Хотя в переломные периоды проведения масштабных налоговых реформ используются и эти меры. Но в основном необходимая гибкость системы достигается за счет так называемых «автоматических стабилизаторов». Таким «стабилизатором», например, является сама система подоходных налогов (индивидуальный подоходный налог, налог на прибыль корпорации и в определенной мере имущественные налоги): в период экономического спада по мере сокращения доходов граждан и корпораций эти налоги уменьшаются автоматически без специальных изменений налогового законодательства, и наоборот. Это также одна из причин, по которой преимущественную роль в налоговых системах развитых стран играют прямые, а не косвенные налоги.

Соотношение величины прямых и косвенных налогов часто используют для анализа особенностей налоговой системы. Данное соотношение представляет также интерес с точки зрения налогового регулирования, поскольку прямые налоги в большей степени соответствуют экономическим подходам к регулированию поведения налогоплательщиков, тогда как косвенные – административным методам регулирования.

Для стимулирования экономики могут применяться налоговые льготы в форме различных вычетов и скидок с облагаемого дохода или пониженных ставок налога. Однако в соответствии с требованием нейтральности использование налоговых льгот в целях создания благоприятного режима для отдельных отраслей экономики должно быть крайне ограничено, а льготирование отдельных организаций (индивидуальные льготы) следует запретить законодательно. Льготы должны быть сведены к минимуму и использоваться только в целях социальной справедливости, а также для стимулирования активной инвестиционной деятельности и процесса накоплений.

В современной экономической науке для анализа влияния налогов на

экономические процессы чаще всего используется показатель налоговой нагрузки на экономику, или налогового бремени. *Налоговое бремя* – обобщенная характеристика действия налогов, указывающая на долю изъятий в совокупном доходе государства, а также в доходах отдельных категорий плательщиков. Наиболее распространенным показателем, используемым в международной практике, является доля налогов в ВВП:

$$НБ = \frac{Н}{ВВП},$$

где НБ – налоговая нагрузка на экономику страны (налоговое бремя);

Н – величина налоговых доходов государства;

ВВП – валовой внутренний продукт.

Валовой внутренний продукт представляет собой совокупный источник уплаты налогов как результат взаимодействия всех факторов производства.

Исчисление налогового бремени на макроуровне производится не только для экономики в целом, но и в разрезе отраслей. Индивидуальные показатели налоговой нагрузки могут быть рассчитаны как для организации, так и для физического лица. В последнем случае в знаменателе дроби используется сумма причитающегося физическому лицу дохода.

Налоговая нагрузка применяется:

- для сравнительного анализа налоговой нагрузки как внутри страны, так и в разных странах;
- развития государственной налоговой политики, прогнозирования доходов бюджета;
- совершенствования социальной политики посредством анализа распределения налогового бремени;
- осуществления налогового регулирования на уровне макро- и микроэкономики.

Различают номинальную и реальную налоговые нагрузки, исследуются они, как правило, отдельно. Первая представляет собой фискальный потенциал действующей налоговой системы и определяется как отношение начисленных налогов к соответствующему показателю (ВВП, выручке, доходу), вторая учитывает фактически внесенные в бюджет и внебюджетные фонды денежные средства. С учетом комплекса мер, предпринятых для обеспечения своевременности и полноты налоговых поступлений в бюджет, разница между номинальной и реальной нагрузкой в нашей стране минимальна. Более того, система плановых платежей по большинству налогов, применяемая налоговым законодательством, гарантирует приближение реальной нагрузки к номинальной и в будущем.

1.2 Налоговая система и налоговая терминология

Понятие «налоговая система» является дальнейшим развитием и конкретизацией экономической категории «налог». Налоговые системы на практике предстают в виде многообразных форм, имеющих национальные особенности, и отличаются друг от друга набором налогов, их структурой, способами взимания, ставками, фискальными полномочиями разных уровней власти, налоговой базой, сферой действия, льготами, процедурами исполнения налоговых обязательств и др. Налоговые системы современных государств – результат их многовековой эволюции. С точки зрения структуры экономики, институтов государственной власти, правовой доктрины, каждая национальная налоговая система индивидуальна, так как нет абсолютно одинаковых государств.

Налоговую систему современного государства можно представить как совокупность налогов, сборов, пошлин и специальных режимов налогообложения, действующую на основе государственного суверенитета и базирующуюся на правовой основе по их установлению, исполнению налогового обязательства и организации контроля за процессом налогообложения.

Налоговая система Республики Беларусь как суверенного государства начала складываться в начале 90-х годов XX века. Распад бывшего СССР, возникновение независимого государства потребовали создания собственной налоговой системы. В этих условиях в декабре 1991 – январе 1992 годов был принят пакет из 12 законов, установивших взимание на территории Республики Беларусь основных бюджетобразующих налогов. Кроме того, отдельные налоги вводились ежегодно законом «О бюджете» на очередной финансовый год. Некоторые из налогов, введенных в этот период, утратили свою актуальность и по истечении определенного периода времени были отменены (Чрезвычайный налог, налог на экспорт и импорт). Но большинство из этих налогов и сегодня формируют основу бюджета Республики Беларусь. Самостоятельной единицей в финансовой системе белорусского государства является Фонд социальной защиты населения, образованный 1 июля 1993 года на базе Пенсионного фонда и Фонда социального страхования.

Отдельно в декабре 1991 года был принят Закон «О налогах и сборах, взимаемых в бюджет Республики Беларусь». Этим документом были заложены основы белорусского налогообложения. Закон определял круг налогоплательщиков, их права, обязанности и ответственность, виды общегосударственных налогов, порядок и сроки взимания и зачисления

налогов, а также порядок обжалования действий должностных лиц налоговых органов.

Налоговая система любой страны отражает состояние ее экономики. «Застывших», неизменяемых налоговых систем нет и быть не может. Стабильность налоговой системы не означает, что состав налогов, ставки, льготы, санкции могут быть установлены раз и навсегда. Любая система налогообложения отражает характер общественного строя, состояние экономики страны, устойчивость социально-политической ситуации, степень доверия населения к правительству. По мере изменения указанных и иных условий налоговая система перестает отвечать предъявляемым к ней требованиям, вступает в противоречие с объективными условиями развития экономики страны. В связи с этим в налоговую систему в целом или отдельные ее элементы (ставки, льготы и т. п.) вносятся необходимые изменения.

Сочетание стабильности и динамичности, подвижности налоговой системы достигается тем, что в течение года никакие изменения (за исключением устранения очевидных ошибок) не вносятся; состав налоговой системы (перечень налогов и платежей) должен быть стабилен в течение нескольких лет.

Если в 90-х годах прошлого столетия главным было не допустить обвала экономики, обеспечить молодое независимое государство минимальными средствами для своего развития, то по мере развития экономики нашей страны приоритеты стали изменяться. На первый план стали выходить либерализация экономики, привлечение иностранных инвестиций, развитие малого и среднего бизнеса. Эти изменения, безусловно, затронули и налоговую систему. Наряду с фискальной все большее значение приобрели стимулирующая и регулирующая функции налогов.

Практически с момента своего создания налоговая система стала подвергаться изменениям. Причем эти изменения вносились настолько часто и бессистемно, что это стало одним из главных ее недостатков. Достаточно сказать, что, например, Закон Республики Беларусь «О налоге на добавленную стоимость» за время своего существования изменялся 27 раз, Закон Республики Беларусь «О налогах на доходы и прибыль» – 26 раз. Плательщики, едва изучив одни изменения, принимались за изучение следующих.

Также следует отметить, что в своей деятельности организации пользовались не законами, а инструкциями о порядке исчисления и уплаты того или иного налога, полномочия на издание которых были предоставлены Государственному налоговому комитету, впоследствии преобразованному в Министерство по налогам и сборам. В данные инструкции изменения

вносились еще чаще, чем в законы.

Значительным шагом по пути реформирования национальной налоговой системы стало введение в действие с 1 января 2004 года Общей части Налогового кодекса. Данный документ устанавливает систему налогов, сборов (пошлин), взимаемых в бюджет Республики Беларусь, основные принципы налогообложения, регулирует властные отношения по установлению, введению, изменению, прекращению действия налогов, сборов (пошлин) и отношения, возникающие в процессе исполнения налогового обязательства, осуществления налогового контроля, обжалования решений налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц, а также устанавливает права и обязанности плательщиков, налоговых органов и других участников отношений, регулируемых налоговым законодательством.

Налоговым кодексом определено, что налогообложение в Республике Беларусь основывается на признании всеобщности и равенства. Не допускается установление налогов и льгот по их уплате, наносящих ущерб национальной безопасности Республики Беларусь, ее территориальной целостности, политической и экономической стабильности, ограничивающих свободное передвижение физических лиц, перемещение товаров (работ, услуг) или финансовых средств в пределах республики либо создающих препятствия для осуществления предпринимательской и другой деятельности организаций и физических лиц.

Налоговым кодексом был введен принцип, широко используемый в юриспруденции: декреты Президента Республики Беларусь и законы Республики Беларусь, устанавливающие ответственность за несоблюдение налогового законодательства, не имеют обратной силы, за исключением случаев, когда они смягчают или отменяют ответственность граждан. Указы и распоряжения Президента Республики Беларусь, решения местных Советов депутатов, отменяющие налоги, понижающие налоговые ставки, устанавливающие налоговые льготы, устраняющие обязанности плательщиков, иным образом улучшающие их положение, могут иметь обратную силу, если прямо предусматривают это.

Кроме того, положения Общей части Налогового кодекса дополнены нормой, в соответствии с которой в случае неясности или нечеткости предписаний актов налогового законодательства государственными органами и должностными лицами решения должны приниматься в пользу плательщиков. Но в данном случае налогоплательщику следует иметь в виду, что ясность и четкость – понятия субъективные, и то, что плательщику кажется неясным, у налоговых органов никаких вопросов может и не вызывать.

Общая часть Налогового кодекса установила основные принципы налогообложения, однако она не давала плательщикам возможности рассчитать и заплатить налоги. Она не описывала механизм расчета и уплаты конкретных налогов, а регулировала лишь общие вопросы налогообложения. В практической работе по-прежнему следовало руководствоваться законами, указами, многочисленными инструкциями, письмами, разъяснениями и т. д.

Следующим существенным шагом в реформировании налоговой системы стал отказ с 2007 года от издания Министерством по налогам и сборам инструкций по исчислению и уплате налогов и переход на применение только нормативных правовых актов прямого действия – законов.

Весьма ожидаемым плательщиками был следующий этап налоговой реформы. С 1 января 2010 года вступила в силу Особенная часть Налогового кодекса. Эта часть кодекса устанавливает порядок исчисления и уплаты всех республиканских, местных налогов, особые режимы налогообложения и порядок налогообложения отдельных категорий плательщиков. С момента принятия Особенной части Налогового кодекса утратили силу все законы, устанавливавшие любые налоги на территории Республики Беларусь, и налоги вводятся в действие только в соответствии с кодексом.

Подводя итог историческому обзору становления и изменения национальной налоговой системы, следует отметить следующее. Действующая в Республике Беларусь налоговая система в целом сформировалась в самом начале трансформационного процесса. Это привело к тому, что национальное налогообложение не в полной мере отражало особенности переходного периода, а необходимость осуществления системных мероприятий по созданию условий для постоянного экономического роста.

Нельзя не учитывать и то, что налоговая система начала работать в условиях экономического кризиса, свертывания производства на крупных предприятиях, которые традиционно обеспечивали основные объемы поступлений в бюджет. Данные обстоятельства сориентировали ее прежде всего на формирование бюджета, обеспечивающего финансирование всех государственных расходов и регулирование макроэкономического равновесия, путем сдерживания бюджетного дефицита (не более 2–3 % ВВП).

Необходимость приоритетного финансирования отдельных расходов в режиме бюджетной экономии в свою очередь предопределила привлекательность способов привлечения доходных источников в виде создания различных целевых бюджетных и внебюджетных фондов. И как следствие, налоговое законодательство этого периода характеризовалось

фискальной направленностью, нестабильностью, наличием множества неэффективных форм налогообложения.

Вопрос о совершенствовании налоговых систем постоянно поднимается во многих странах. Актуальным он является и для Республики Беларусь. В нашей стране реформирование налоговой системы на протяжении долгих лет осуществлялось преимущественно по двум направлениям: сокращение количества налогов, снижение налоговых ставок. И в этом направлении налоговая реформа практически достигла своей цели. Количество налогов в нашей стране достаточно близко к оптимальному минимуму (оптимальным можно считать такое состояние налоговой системы, когда с каждой из имеющихся налоговых баз взимается не более одного налога). Ставки действующих налогов являются не самыми высокими по сравнению с другими странами.

Но в то же время национальная налоговая система не лишена и ряда недостатков, к наиболее существенным из которых следует отнести:

- отсутствие системного подхода в разработке концепции налоговой политики, обеспечивающей устойчивый экономический рост, и соответствующей национальной модели экономики;
- высокий уровень фискального изъятия за счет применения налоговых и параналоговых инструментов;
- нестабильность налогового законодательства, приводящая как к произволу в системе налогового администрирования и отсутствию правовых гарантий для участников налоговых отношений, так и к налоговому уклонению в сфере бизнеса;
- высокие трансакционные издержки как плательщиков на исчисление и уплату налогов, так и государства на систему налогового контроля.

На сегодняшний день налоговая система Республики Беларусь сформирована налоговыми платежами, адаптированными к применению в рыночной экономике, что позволяет сделать вывод о завершении этапа реформирования налогообложения, характерного для стран с переходной экономикой, и необходимости нового реформационного периода, отвечающего государственной стратегии социально-экономического развития национальной экономики.

Правовой основой функционирования любой налоговой системы является налоговое законодательство. В нашей стране оно представлено системой принятых на основании и в соответствии с Конституцией Республики Беларусь нормативных правовых актов, включающих:

- Налоговый кодекс и принятые в соответствии с ним законы, регулирующие вопросы налогообложения;
- декреты, указы и распоряжения Президента Республики Беларусь,

содержащие вопросы налогообложения;

- международные договоры Республики Беларусь;
- постановления Правительства Республики Беларусь, нормативные правовые акты республиканских органов государственного управления, органов местного управления и самоуправления, регулирующие вопросы налогообложения.

Для современных государств важное значение имеет формирование принципов построения налоговой системы с учетом особенностей развития экономики. Все страны стремятся приблизить эти принципы к классическим. Вместе с тем национальные системы налогообложения не теряют своей индивидуальности.

Помимо классических и функциональных принципов, описанных выше, выделяют экономические и организационно-правовые принципы построения налоговой системы в конкретных условиях общественно-политического и социально-экономического развития страны. Данная совокупность принципиальных требований относится к подсистеме внутринациональных принципов, на основании которых принимается закон о налоговой системе конкретного государства на определенный период времени. Эта система демонстрирует, какие фундаментальные принципы налогообложения в полной мере применимы в данной стране, какие – лишь частично, а какие вовсе не вписываются в систему налоговых отношений плательщиков с государством.

В основу налоговой системы Республики Беларусь положены следующие внутринациональные принципы, отвечающие мировым стандартам и получившие свое развитие в свете сложившихся социально-экономических отношений в государстве:

- 1) каждое лицо обязано уплачивать законно установленные налоги, по которым оно признается плательщиком;
- 2) ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и иные взносы и платежи, обладающие признаками налогов, не предусмотренные Налоговым кодексом;
- 3) налогообложение в Республике Беларусь основывается на признании всеобщности и равенства;
- 4) не допускается установление налогов и льгот по их уплате, наносящих ущерб национальной безопасности Республики Беларусь, ее территориальной целостности, политической и экономической стабильности (в том числе нарушающих единое экономическое пространство Республики Беларусь), ограничивающих свободное передвижение физических лиц, перемещение товаров (работ, услуг) или финансовых средств либо создающих иные препятствия для осуществления предпринимательской и другой деятельности

организаций и физических лиц, кроме запрещенной;

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

Центральным ядром налоговой системы современного государства является совокупность налогов, сборов, пошлин и специальных режимов налогообложения, которая достаточно наглядно отражает как фискальные интересы государства и национальные особенности ее построения, так и происходящие в мировой экономике глобальные процессы. На рисунке 1.2 представлены налоги, формирующие в настоящее время налоговую систему Республики Беларусь.

При формировании налоговой системы важно установить, кто будет являться участником налоговых отношений. В Республике Беларусь к таковым относятся:

- плательщики налогов;
- налоговые агенты;
- налоговые органы (Министерство по налогам и сборам и его инспекции);
- таможенные органы (Государственный таможенный комитет и таможни);
- органы власти, а также уполномоченные организации и должностные лица, осуществляющие прием и взимание налогов;
- Комитет государственного контроля и его органы, Министерство финансов и местные финансовые органы, иные уполномоченные органы и организации.

Таким образом, участниками налоговых отношений с одной стороны выступает государство, определяющее налоговую политику, формирующее налоговую систему и устанавливающее правила и механизмы исполнения налоговых обязательств, с другой – плательщики и иные обязанные лица.

Налог как экономическую категорию определяют его элементы. Термин «элементы» употребляется для обозначения составных частей или основополагающих характеристик налога, которые создают возможность его функционального использования и позволяют уточнить ключевые в налогообложении вопросы «сколько, с кого и как?».

В Налоговом кодексе выделены следующие *элементы налога*: плательщик, объект налога, налоговая база, налоговая ставка, налоговый период, порядок исчисления, порядок и сроки уплаты. Без законодательного определения перечисленных элементов налог не может считаться установленным. Помимо элементов налога для наиболее точного описания процессов и явлений в налоговой сфере используются специальные термины и определения, которые в совокупности формируют налоговую терминологию.

Плательщиками налогов являются организации и физические лица. Для целей налогообложения под организациями понимаются:

- юридические лица Республики Беларусь;
- иностранные и международные организации, в том числе не являющиеся юридическими лицами;
- простые товарищества (участники договора о совместной деятельности);
- хозяйственные группы.

Если в состав юридического лица входят филиалы, представительства и иные обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс и банковский счет, то такие подразделения исчисляют суммы налогов и исполняют налоговые обязательства этих юридических лиц.

Белорусские организации имеют статус налоговых резидентов Республики Беларусь и несут полную налоговую обязанность как по доходам от источников в Республике Беларусь, так и за ее пределами, а также по имуществу, расположенному как на территории страны, так и за рубежом. Иностранные организации не являются налоговыми резидентами Республики Беларусь и несут налоговую обязанность только по деятельности, осуществляемой в Республике Беларусь, или по доходам от источников в Республике Беларусь, а также по имуществу, расположенному на территории нашей страны.

К физическим лицам для целей налогообложения относятся граждане Республики Беларусь, граждане либо подданные иностранного государства, а также лица без гражданства. К физическим лицам также относится такая категория налогоплательщиков, как индивидуальные предприниматели. Физическое лицо признается налоговым резидентом Республики Беларусь, если оно фактически находилось на территории страны более 183 дней.

Элемент «плательщик налога» в налоговой терминологии часто соседствует с понятиями «налоговый агент», «представитель» и «носитель налога».

Отдельными участниками налоговых отношений выступают *налоговые агенты*, к которым относятся организации и физические лица, являющиеся

источником выплаты доходов плательщику. На налоговых агентов возлагается обязанность по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет за плательщиков соответствующих сумм налогов. Например, в отношении подоходного налога плательщиками выступают физические лица, но исчисляют, удерживают и перечисляют данный налог организации, в которых физические лица работают, то есть организации в данном случае выступают в роли налоговых агентов. При этом налоговые агенты имеют те же права, что и плательщики.

При необходимости плательщики могут передать право участвовать в налоговых отношениях своим *представителям* (законным либо уполномоченным), оформив это документально. В качестве представителей плательщика могут выступать и налоговые агенты. Законные представители плательщика действуют на основании законодательства или учредительных документов (например, руководители организации), уполномоченные представители – на основании доверенности, выданной плательщиком.

Налогоплательщик стремится восполнить свои налоговые потери, включая в цену реализации суммы налоговых платежей или источники для их уплаты, а также выставляя уплаченные налоги к возмещению. Потому бремя уплаты налоговых платежей в итоге несет на себе не столько плательщик, сколько потребитель товаров, работ и услуг. Потребитель, или фактический плательщик, может не иметь законодательной обязанности уплачивать налоги в бюджет, и в налоговой сфере его называют носителем налогов.

Основопологающий элемент любого налога – это его *объект*, под которым понимается обстоятельство, с наличием которого законодательство связывает возникновение налогового обязательства, то есть обязанности плательщика (иного обязанного лица) уплатить определенный налог. Отдельные объекты налогообложения представлены на рисунке 1.3. Объект налогообложения индивидуален для каждого платежа (нередко в названии налога имеется указание на соответствующий объект), причем один и тот же объект может облагаться определенным налогом только один раз.

Величина налогового платежа непосредственно зависит от двух элементов: налоговой базы и налоговой ставки.

Налоговая база представляет собой стоимостное, количественное или иное выражение величины объекта, то есть налоговая база является его характеристикой. В случае, когда сам объект определен в виде финансового показателя (например, доход, прибыль), налоговая база может быть равна объекту обложения или его части (за вычетом налоговых изъятий).

Для определения суммы налогового платежа к налоговой базе

применяется налоговая ставка. *Налоговая ставка* – это величина налога с единицы налогообложения. В налоговом законодательстве представлен достаточно широкий спектр единиц обложения, соответствующих мерам стоимости, площади, веса, объема и т. д. Применяемые к ним ставки могут быть выражены в рублях (твердые), процентах (адвалорные) или смешанные (комбинация твердых и адвалорных ставок).



Рисунок 1.3 – Виды объектов налогообложения

Налоговый период – это временной интервал, за который происходит формирование налоговой базы и по истечении которого может быть рассчитана сумма налога, подлежащего уплате в бюджет. В национальном налогообложении для налоговых платежей установлены различные налоговые периоды: календарный год, квартал, месяц. Для налогов, имеющих налоговый период, равный календарному году или кварталу, могут устанавливаться более короткие отчетные периоды. *Отчетный период* – это временной интервал, по истечении которого плательщик обязан задекларировать величину налогового обязательства, рассчитанного от приходящейся на этот период части налоговой базы, и в установленные

сроки исполнить его. Дробление налоговых периодов на отчетные производится с целью обеспечения равномерного поступления налоговых платежей в бюджет.

Порядок исчисления – это законодательно закрепленная совокупность способов и методов определения суммы налога, подлежащего уплате в бюджет. Величина налогового обязательства может рассчитываться плательщиком (иным обязанным лицом) самостоятельно или для плательщика ее могут определять налоговые органы. Соответственно выделяют декларационный и кадастровый способы налогообложения. При декларационном способе сумма подлежащего уплате налога рассчитывается плательщиком на основе данных бухгалтерского (налогового) учета, и в установленные сроки он объявляет о своем намерении исполнить налоговое обязательство путем подачи декларации в налоговые органы. Применение кадастрового способа возможно при наличии сводов данных (кадастров), которые являются для плательщика налоговой базой по определенному налогу. В этом случае с целью минимизации искажений размера налога и экономии на администрировании расчет налоговых обязательств целесообразно возлагать на налоговые органы.

Для определения налога могут применяться шедулярный и глобальный, а также кумулятивный и некумулятивный методы. Шедулярный метод налогообложения предполагает деление объекта на составные части (шедулы), каждая из которых облагается по специфической методике. При глобальном методе обложение проводится от всего объекта по одним и тем же правилам. Кумулятивный метод предполагает исчисление суммы налога от налоговой базы, рассчитанной нарастающим итогом за определенный временной интервал. Он обеспечивает точность расчета и при этом позволяет использовать для исчисления широкий спектр методических вариаций, в том числе связанных с льготами. Основным достоинством некумулятивного метода является простота применения, поскольку при этом методе нет необходимости вести учет исчисленных ранее базы, льгот, сумм налогов и т. п.

Порядок уплаты – это законодательно установленная совокупность способов и методов исполнения налогового обязательства. В нашей стране уплатить налоги можно как в безналичном порядке, так и наличными деньгами. Кроме того, предусмотрена возможность исполнения налогового обязательства за счет средств дебиторов либо в форме зачета излишне уплаченных (взысканных) сумм налога.

Срок уплаты – это дата, до истечения которой плательщик должен исполнить свое налоговое обязательство. Срок уплаты также может быть определен указанием на событие, которое должно наступить или произойти,

или на действие, которое должно быть совершено. При этом плательщикам следует помнить, что платежное поручение в банк необходимо предоставлять своевременно, даже при отсутствии средств на банковском счете: в этом случае будет начисляться пеня за несвоевременное перечисление налога, но не будет штрафа за его неуплату.

Важным инструментом налогового регулирования являются *налоговые льготы* – установленные законодательством привилегии, которые создают более благоприятные условия налогообложения для отдельных плательщиков. Налогообложение возможно даже в случае, если налоговые льготы законодательством не определены. По этой причине льготы не относятся к элементам налога. Налоговые льготы могут быть предоставлены в виде: освобождения от налога, дополнительных налоговых вычетов и (или) скидок, уменьшающих налоговую базу либо сумму налога, пониженных налоговых ставок, возмещения суммы уплаченного налога, изменения сроков исполнения налогового обязательства в форме налогового кредита, отсрочки и рассрочки.

Плательщики имеют право использовать ранее не использованные льготы (в том числе во время проведения налоговой проверки), если не истекло три года с момента возникновения права на них. Для этого плательщикам необходимо внести изменения или дополнения в налоговую декларацию по соответствующему налогу и представить ее в инспекцию Министерства по налогам и сборам. В случае, если необходимость применения льгот возникла у плательщика в период проведения налоговой проверки, изменения в налоговые декларации не вносятся, а плательщик должен высказать свои пожелания проверяющим, которые обязаны учесть при выведении результатов проверки все известные им обстоятельства. При этом, права плательщика на льготы должны быть подтверждены документально и выполнены условия их использования.

В практической деятельности плательщиков важно знать *источник уплаты налога*, то есть доход, за счет которого данный налог уплачивается. В качестве источника могут выступать, в частности, прибыль, выручка.

Государство заинтересовано в том, чтобы плательщики в срок и в полном объеме исполняли свои налоговые обязательства. Для этого в арсенале налоговых органов имеется достаточно способов. В Республике Беларусь исполнение налогового обязательства может обеспечиваться залогом имущества, поручительством, пенями, приостановлением операций по счетам в банке, арестом имущества.

В случае изменения сроков уплаты налогов либо пени налоговое обязательство может обеспечиваться залогом или поручительством. При залог е между плательщиком и налоговым органом заключается договор, в

соответствии с которым плательщик не имеет права отчуждать предмет залога, передавать его в аренду или безвозмездное пользование другому лицу либо иным образом распоряжаться им без согласия налогового органа. В соответствии с договором поручительства субъект, выступающий поручителем, обязуется исполнить в полном объеме налоговое обязательство плательщика, если последний не уплатит в установленный срок причитающиеся суммы налогов. В случае неисполнения поручителем своих обязательств налоговый орган вправе взыскать с него причитающиеся суммы налога.

Пеней называется денежная сумма, которую плательщик должен уплатить если он перечисляет налог позже установленного срока. Пеня уплачивается дополнительно к причитающейся сумме налога независимо от применения других способов обеспечения исполнения налогового обязательства, а также мер ответственности за нарушение налогового законодательства. Пеня начисляется за каждый календарный день просрочки, включая день уплаты налога, при этом сумма пени определяется следующим образом:

$$\Pi = \frac{H_n C_p D}{360 \cdot 100 \%},$$

где Π – сумма пени, подлежащая уплате;

H_n – сумма налога, не уплаченная в соответствующем периоде;

C_p – ставка рефинансирования Национального банка Республики Беларусь в соответствующие периоды неуплаты налога;

D – количество дней, в течение которых сумма неуплаченного налога и ставка рефинансирования Национального банка Республики Беларусь оставались неизменными.

Пени не начисляются на суммы налогов в случае их неуплаты или неполной уплаты на основании письменных разъяснений, полученных плательщиком от Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь (разъяснение норм налогового законодательства неопределенному кругу плательщиков в сети Интернет, периодической печати и т. п. к этой категории не относятся).

В случаях неисполнения плательщиком в установленные сроки налогового обязательства, неуплаты пеней, непредставления деклараций по налогам или иных документов и сведений для проведения проверки, руководителем налогового органа принимается решение о приостановлении операций по счетам в банке. В период действия такого ограничения всем банкам запрещено открывать данному

плательщику новые счета.

В случае неисполнения в установленные сроки налогового обязательства, неуплаты пеней на имущество плательщика может быть наложен арест, который заключается в проведении описи имущества и объявлении запрета распоряжаться им, а при необходимости – в изъятии описанного имущества. Арест налагается на имущество (всё либо его часть), принадлежащее плательщику на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления, стоимости которого достаточно для исполнения налогового обязательства, уплаты пеней.

В случае неуплаты налогов в установленный срок к плательщикам могут быть применены способы принудительного исполнения налогового обязательства, к которым в нашей стране относится взыскание за счет денежных средств и (или) другого имущества плательщика, а также денежных средств дебиторов плательщика. При этом при взыскании могут быть применены приостановление операций по счетам в банках и (или) наложение ареста на имущество.

Взыскание налогов за счет денежных средств на счетах плательщика производится в бесспорном порядке, при этом банком приостанавливаются все другие расходные операции по счетам плательщика. При недостаточности или отсутствии средств на счетах подлежащая уплате сумма списывается по мере поступления денежных средств на счет не позднее одного банковского дня после каждого такого поступления.

В случае взыскания налогов за счет наличных денежных средств плательщика эти средства в сумме, достаточной для исполнения налогового обязательства, подлежат сдаче в банк (в день взыскания, а при невозможности – на следующий банковский день) для их зачисления в соответствующий бюджет.

Налоговые органы вправе обратиться в общий или хозяйственный суд с иском о взыскании налогов за счет имущества плательщика, при этом до обращения в суд налоговый орган может наложить арест на данное имущество. После вынесения судом решения имущество плательщика реализуется (в первую очередь – имущество, не участвующее в производственном процессе), и полученные средства зачисляются в бюджет. За счет указанных средств помимо налогов возмещаются пеня, а также расходы по взысканию налогов, связанные с организацией и проведением оценки, учетом, хранением, реализацией имущества.

Взыскание налогов может осуществляться за счет средств дебиторов плательщика в том случае, если эта задолженность является просроченной, то есть дебиторы своевременно не исполнили свои обязательства перед плательщиком. Взыскание может осуществляться

одновременно за счет нескольких дебиторов, при этом общая сумма взыскания не должна превышать задолженность плательщика перед бюджетом, а сумма, взыскиваемая с конкретного дебитора, не может превышать размер задолженности этого дебитора перед плательщиком.

Для определения налоговой базы могут использоваться показатели, отличающиеся от тех, которые формируются системой бухгалтерского учета. В этом случае для упрощения исчисления налоговых платежей, подлежащих уплате, и налогового администрирования целесообразно ведение налогового учета. **Налоговый учет** – это система отражения хозяйственных операций с целью получения показателей, используемых в налогообложении. Ведение налогового учета предусмотрено налоговыми системами разных стран. Его постановка может осуществляться в двух формах: как обособленная система учета или на основе данных бухгалтерского учета.

В Республике Беларусь налоговый учет ведется плательщиками и иными обязанными лицами посредством внесения расчетных корректировок в данные бухгалтерского учета. *Расчетными корректировками* признаются изменения данных бухгалтерского учета, позволяющие получить показатели, необходимые для определения стоимостных, физических или иных характеристик объектов налогообложения. Основанием для их проведения является налоговое законодательство, которым установлены объект конкретного налогового платежа, порядок определения налоговой базы и методика исчисления суммы налога, подлежащего уплате. Расчетные корректировки проводятся в случае, если бухгалтерский учет содержит недостаточную либо излишнюю информацию об объектах налогообложения и показателях налогового учета. Данные бухгалтерского учета, соответствующие показателям, используемым в налогообложении, принимаются к налоговому учету без расчетных корректировок. Для получения необходимых показателей помимо данных бухгалтерского учета может использоваться и иная информация, связанная с налогообложением.

Показатели налогового учета подлежат систематизации и накоплению в соответствующих регистрах. К *налоговым регистрам* можно отнести специализированные регистры по формам, установленным налоговыми органами (например, книга покупок, книга доходов и расходов), и регистры, формируемые плательщиком самостоятельно в произвольной форме.

Регистры налогового учета ведутся плательщиками на бумажных или электронных носителях. Но поскольку налоговые регистры являются обязательными для предоставления при проведении налогового контроля, к ним предъявляются требования по составлению и оформлению. В частности, регистры, не имеющие унифицированных форм, составляются с отражением:

- наименования регистра;

- наименования отчетного месяца и года, за который ведется регистр;
- подписи лица, составившего регистр, и главного бухгалтера организации;
- состава и наименования показателей, внесенных в регистр;
- стоимостной характеристики показателей, отраженных в регистре, а также общей суммы стоимостных характеристик этих показателей по регистру.

В регистрах налогового учета не допускаются неоговоренные исправления, устранение ошибок в них должно быть подтверждено подписью лица, внесшего исправление.

Данные регистров используются для заполнения налоговых деклараций.

Налоговая декларация – письменное заявление плательщика на бланке установленной формы о полученных доходах и об осуществленных расходах, источниках доходов, о налоговых льготах и об исчисленной сумме налога. Налоговая декларация представляется по каждому налогу в отношении которого субъект признан плательщиком и при наличии объектов налогообложения в налоговом периоде. По налогам, исчисляемым нарастающим итогом с начала налогового периода, декларация представляется за отчетный период, в котором возник объект налогообложения, а также за все последующие отчетные периоды этого налогового периода.

Декларация представляется в налоговый орган по месту постановки плательщика на учет в письменном либо в электронном виде, при этом документы, прилагаемые к декларации, должны быть на бумажном носителе. Если среднесписочная численность работников за предшествующий календарный год превышает 50 человек, то декларация представляется исключительно в электронном виде.

При обнаружении в декларации за прошлые налоговые (отчетные) периоды неполноты сведений или ошибок плательщик должен представить в налоговые органы уточненную налоговую декларацию. Такая декларация не представляется в период проведения налоговой проверки либо за период, который уже проверен. Исключения составляют лишь случаи, если изменения связаны с отражением в учете результатов проверки или обстоятельств, которые наступили после начала проверки, но имеют отношение к периоду, подвергнутому проверке (например, после начала проверки поступили документы, дающие право на проведение налогового вычета). Это правило не относится к выявлению ошибок в учете или исчислении налогов, т.к. в этих случаях обстоятельства, дающие возможность правильного исчисления налогов, уже существовали к моменту начала проверки, но были неправильно интерпретированы плательщиком

или не учтены при исчислении налогов (например, имели место все основания для применения налоговой льготы, но льгота не была применена).

Для контроля за соблюдением налогового законодательства государство использует систему мер, совокупность которых называется **налоговым контролем**. В нашей стране налоговый контроль может осуществляться посредством учета плательщиков, проверок, мониторинга, опроса плательщиков и других лиц, проверки данных учета и отчетности, анализа информации об использовании электронных денег, осмотра имущества, помещений и территорий, где могут находиться объекты, подлежащие налогообложению или используемые для извлечения дохода (прибыли). Помимо налоговых органов непосредственное отношение к налоговому контролю имеют Комитет государственного контроля, Государственный таможенный комитет, органы государственных внебюджетных фондов, структуры, осуществляющие ведомственный контроль, аудиторы и аудиторские организации.

Базовой формой налогового контроля является *учет плательщиков*, который заключается в присвоении каждому плательщику при государственной регистрации учетного номера плательщика (УНП). Учетный номер является единым по всем налогам, сборам, пошлинам, таможенным платежам.

На основе данных учета плательщиков Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь ведет Государственный реестр плательщиков. Сведения о плательщике с момента постановки его на учет признаются налоговой тайной. Не является налоговой тайной информация о наименовании плательщика (для физических лиц – о фамилии, имени, отчестве), УНП и дате его присвоения, о нахождении плательщика в процессе ликвидации либо о прекращении деятельности, об уставном фонде организации, о нарушениях плательщиком налогового законодательства и примененных мерах ответственности. В соответствии с международными договорами Республики Беларусь налоговым, правоохранительным и иным органам других государств может предоставляться информация о плательщиках, в том числе и составляющая налоговую тайну. Национальные контролирующие и надзорные органы также могут в рамках установленных процедур получать из единой информационной базы необходимую информацию о плательщиках.

Основной формой налогового контроля выступают *налоговые проверки*. Порядок проведения любых проверок (включая налоговые) субъектов хозяйствования определен Указом Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 года № 510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь» (далее – Указ № 510). Кроме того, при

проведении налоговых проверок контролирующие органы руководствуются главой 9 Налогового кодекса Республики Беларусь.

В соответствии с Указом № 510 все плательщики отнесены к одной из следующих групп риска: высокая, средняя, низкая. Отнесение плательщиков к группе риска зависит:

- от сферы его деятельности (финансово-хозяйственная, внешнеэкономическая, банковская, лицензируемая и т. д.);
- осуществления соответствующих видов деятельности либо соблюдения (несоблюдения) определенных показателей (например, наличие убытков, снижение налоговой нагрузки).

В Указе № 510 определены только высокая и средняя группы риска. Если плательщик к ним не относится, то он включается в низкую группу риска. При одновременном отнесении плательщика к нескольким группам риска выбирается наиболее высокая.

От того, к какой группе риска отнесен плательщик, зависит частота проводимых у него налоговых проверок:

- высокая группа риска – не чаще одного раза в год (при отсутствии нарушений следующая проверка – не чаще одного раза в 2 года);
- средняя группа риска – не чаще одного раза в 3 года (при отсутствии нарушений следующая проверка – не чаще одного раза в 5 лет);
- низкая группа риска – не чаще одного раза в 5 лет.

Проверки субъектов, добросовестно исполняющих обязательства перед бюджетом и не имеющих фактов нарушений законодательства (независимо от отнесения их к группам риска), проводятся не чаще одного раза в 5 календарных лет.

Налоговые проверки в зависимости от цели их проведения делятся на камеральные и выездные. Камеральная проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основании изучения налоговых деклараций и иных документов, представленных плательщиком. В ходе камеральной проверки устанавливаются своевременность и полнота представления налоговых деклараций, правильность их оформления, сопоставимость одинаковых показателей, содержащихся в разных декларациях, правильность арифметического подсчета итоговых сумм налогов, подлежащих уплате в бюджет, обоснованность применения плательщиком налоговых ставок и налоговых льгот, своевременность и полнота уплаты налогов и пеней.

При выявлении в ходе камеральной проверки неполноты сведений, ошибок (в том числе арифметических) в налоговой декларации или в представленных документах плательщику направляется уведомление с предложением в течение 10 рабочих дней устранить указанные замечания.

Если замечание не устраняется должным образом, то составляется акт камеральной проверки. При установлении фактов несвоевременного представления налоговых деклараций и иных документов, несвоевременной уплаты (неуплаты) налогов, а также постановки на учет в налоговых органах с нарушением установленного срока акт камеральной проверки составляется без направления налоговым органом уведомления.

Выездная проверка проводится должностными лицами налогового органа по месту постановки на учет плательщика. В соответствии с Указом № 510 выездные налоговые проверки должны быть включены в координационный план контрольной (надзорной) деятельности, который разрабатывается на полугодие и размещается до 15 декабря и 15 июня на сайте Комитета государственного контроля по адресу: www.kgk.gov.by. Кроме того, о назначении плановой проверки плательщиков уведомляют письменно не позднее чем за 10 рабочих дней до начала ее проведения.

До проверки плательщику может быть направлен чек-лист, содержащий контрольный перечень вопросов, на которые плательщик должен ответить в течение 10 рабочих дней с даты их получения. Если по результатам анализа информации, представленной по чек-листу, не установлено признаков, указывающих на нарушения законодательства, то плановые проверки могут не назначаться для плательщиков, отнесенных к средней группе риска и не назначаются для плательщиков, отнесенных к низкой группе риска.

Различают следующие *виды выездных налоговых проверок*: комплексная, тематическая, тематическая оперативная, дополнительная, контрольная, встречающая. Указом № 510 установлена следующая продолжительность проверок (рабочих дней): плановой – до 30, внеплановой тематической оперативной – до 3, контрольной – до 5, дополнительной – до 10.

Налоговая проверка проводится на основании предписания, заверенного печатью налогового органа или оформленного на фирменном бланке (встречающая проверка – на основании предписания, выданного в отношении проверяемого лица). В предписании указывается его номер и дата выдачи; основание проведения проверки; наименование налогового органа, проводящего проверку; наименование плательщика; состав группы должностных лиц, проводящих проверку, фамилия и инициалы лица, возглавляющего группу, его должность; исчерпывающий перечень вопросов, подлежащих проверке; проверяемый период (периоды); месяц начала проверки.

В начале проверки должностное лицо налогового органа обязано предъявить служебное удостоверение и предписание на проведение проверки, а также внести необходимые сведения в книгу учета проверок. Если запись в книгу проверок не внесена, это является основанием для

признания проверки незаконной. В случае, когда проверка начинается с контрольной закупки, все указанные выше действия производятся после ее завершения.

Комплексные проверки охватывают полный спектр вопросов, предусмотренных законодательством для сферы контроля налоговых органов. Их основными задачами являются: оценить хозяйственные операции плательщика на предмет их соответствия законодательству; удостовериться в том, что сущность операций точно отражена в налоговом и бухгалтерском учете; определить правильность исчисления суммы налоговых платежей и своевременность исполнения налоговых обязательств. Способы осуществления комплексных проверок связаны с изучением деятельности плательщика и порядка документирования хозяйственных операций, сопоставлением первичных документов с данными бухгалтерского и налогового учета. К ним относятся: инвентаризация имущества; оценка достоверности отражения в учете (отчетности) стоимости имущества и величины обязательств, которая может осуществляться путем проведения встречных проверок; наблюдение за технологическим и производственным процессом; контрольные обмеры выполненных объемов работ, в том числе с привлечением экспертов и сторонних специалистов, и т. д.

Тематические проверки нацелены на уточнение соблюдения порядка исчисления и своевременности уплаты отдельных налоговых платежей.

Тематическая оперативная проверка проводится налоговыми органами в целях оперативного выявления и пресечения нарушений в момент их совершения, в том числе установления фактов незарегистрированной предпринимательской деятельности, сбора оперативной информации, проверки по заявлению или жалобе организаций и физических лиц. Этим проверкам, как правило, подвергаются субъекты хозяйствования, деятельность которых связана с приемом наличных денежных средств.

Дополнительная проверка назначается:

- для подтверждения обоснованности доводов, изложенных в возражениях по акту или справке проверки либо в жалобе на решение налогового органа или на требование (предписание) об устранении нарушений;
- изучения дополнительных вопросов в случае получения ответов от государственных органов, иных организаций по направленным в их адрес запросам, а также поступления информации от налоговых органов других государств либо по их запросам.

Контрольная – это проверка устранения проверяемыми субъектами нарушений, выявленных в ходе проведения предыдущей проверки.

Встречная проверка проводится в отношении субъектов хозяйствования,

с которыми у плательщика, подвергнувшегося выездной проверке, имелись хозяйственные операции, в целях установления (подтверждения) их наличия и содержания или для оценки возможности взыскания дебиторской задолженности проверяемого плательщика в счет погашения его налоговых обязательств.

В рамках выездной налоговой проверки могут производиться контрольная закупка товарно-материальных ценностей либо контрольное оформление заказа на выполнение работ (оказание услуг). Они представляют собой способ контроля, выраженный в искусственном создании должностными лицами налоговых органов ситуации по приобретению товаров или оформлению заказов без цели их приобретения (потребления) или последующей реализации.

Если для разрешения возникающих в ходе проверки вопросов требуются специальные знания в науке, технике, искусстве, ремесле и иных сферах деятельности, налоговые органы вправе привлечь эксперта, в случае необходимости оказать содействие или принять участие в конкретных действиях при проведении проверки может привлекаться специалист. Работа экспертов и специалистов осуществляется на договорной основе. Вопросы, поставленные перед экспертом, и его заключение не должны выходить за пределы специальных знаний эксперта. Оплата за работу эксперта или специалиста производится налоговым органом за счет средств бюджета, а в случае, если по результатам проверки установлены нарушения по вопросам, по которым назначалась экспертиза либо привлекался специалист, – за счет средств плательщика.

В ходе проведения выездной проверки должностные лица налоговых органов имеют право:

- доступа на территорию и в помещения плательщика, их осмотра;
- истребования, а в установленных случаях и изъятия документов и информации (в том числе в электронном виде), имеющих отношение к предмету проверки;
- вызова любого лица, имеющего документы или информацию о деятельности проверяемого плательщика;
- проверять наличные деньги в кассе и у подотчетных лиц, ценные бумаги и другое имущество, требовать проведения инвентаризации имущества, а также проверять ее результаты и печатывать, помещения.

По результатам проверки составляется *справка* (если не выявлены нарушения) или *акт* (в случае выявления нарушений). Результаты камеральной проверки, в ходе которой не выявлены нарушения законодательства, документально не оформляются. Кроме того, по фактам выявленных нарушений может быть составлен протокол об

административном правонарушении или вынесено постановление по делу об административном правонарушении.

Акт или справка проверки подписываются должностным лицом налогового органа, проводившим проверку, а также руководителем и главным бухгалтером организации-плательщика, и вручаются плательщику под роспись. В случае отказа должностных лиц плательщика от подписания акта или справки проверки в них делается соответствующая отметка, и они направляются плательщику заказным письмом с уведомлением о вручении либо вручаются ему или его представителю под роспись. При неявке должностных лиц в налоговый орган для подписания и получения акта (справки), отказе от их получения, при невозможности установить место пребывания указанных лиц акт (справка) направляются заказным письмом с уведомлением о вручении по последнему известному налоговому органу месту нахождения плательщика. В этом случае плательщик считается ознакомленным с результатами проверки, а акт или справка проверки – полученными по истечении 3 дней со дня направления.

Плательщики вправе не позднее 15 рабочих дней со дня подписания акта или справки проверки представить в письменном виде возражения по их содержанию в налоговый орган, проводящий проверку. Обоснованность доводов, изложенных в возражениях, изучается лицом, проводившим проверку, и по ним в течение 15 рабочих дней составляется письменное заключение, которое направляется плательщику. При необходимости в целях подтверждения обоснованности доводов, изложенных в возражениях, не позднее 10 рабочих дней со дня поступления возражений может быть назначена дополнительная проверка в отношении плательщика. В этом случае письменное заключение по возражениям направляется плательщику не позднее 10 рабочих дней со дня завершения дополнительной проверки.

На основании акта проверки в течение 30 рабочих дней со дня его вручения плательщику, а в случае подачи возражений – со дня вручения заключения по этим возражениям, руководителем налогового органа выносятся решение по акту проверки и предписание об устранении выявленных нарушений. Указанные документы вручаются плательщику под роспись либо направляются заказным письмом с уведомлением о вручении.

Решения налоговых органов могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган, а также в суд, при этом подача жалобы в вышестоящий орган не исключает права подачи жалобы в суд. Жалоба на решение может быть подана в вышестоящий налоговый орган в течение 30 календарных дней, а в суд – в течение одного года с даты принятия такого решения. Жалоба рассматривается в месячный срок со дня ее получения и по итогам ее рассмотрения вышестоящий налоговый орган может:

- оставить решение без изменения, а жалобу – без удовлетворения;
- отменить решение полностью или частично;
- отменить решение и назначить дополнительную проверку;
- внести изменения в решение.

Решение по жалобе в течение 3 рабочих дней со дня его принятия направляется плательщику заказным письмом с уведомлением о вручении либо вручается ему под роспись. Копия решения направляется в налоговый орган, решение которого были обжалованы.

Одной из форм налогового контроля выступает мониторинг, который проводится с целью оценки деятельности субъектов на предмет ее соответствия законодательству, выявления и предотвращения нарушений. В процессе мониторинга контролирующие органы занимаются наблюдением, анализом, оценкой, установлением причинно-следственных связей. При проведении мониторинга должностные лица контролирующих органов вправе входить на территорию и объекты плательщиков, использовать доступные средства глобальной компьютерной сети Интернет, видео- и телекоммуникационные ресурсы.

При обнаружении в ходе мониторинга нарушений субъекту вручаются письменные рекомендации по их устранению. Если плательщик устранил указанные в рекомендациях замечания и в установленный срок проинформировал об этом контролирующий орган, то меры ответственности к данному плательщику не применяются. В случае неустранения нарушений в отношении плательщика может быть назначена внеплановая проверка.

В соответствии с действующим законодательством Республики Беларусь, за совершение налоговых нарушений предусмотрена дисциплинарная, административная, уголовная ответственность.

Дисциплинарная ответственность возникает в случае нарушения должностных обязательств и регламентируется Трудовым кодексом Республики Беларусь и иными актами законодательства, предусматривающими ответственность для государственных служащих. К мерам дисциплинарного взыскания относятся замечание, выговор, понижение в должности или персональном звании, увольнение. Нередко дисциплинарная ответственность является следствием по факту применения административной ответственности.

В отличие от дисциплинарной ответственности, которая устанавливается по отношению к работнику нанимателем, привлечение к *административной ответственности* субъектов хозяйствования непосредственно инициируют контролирующие органы. Ответственность за административные налоговые нарушения установлена в главе 13 Кодекса Республики Беларусь об административных правонарушениях (далее – КоАП РБ).

Наложение административного взыскания на юридическое лицо не освобождает от административной ответственности за это правонарушение виновное должностное лицо (так же как и привлечение к административной ответственности должностного лица юридического лица не освобождает от административной ответственности за данное правонарушение юридическое лицо). К должностным относятся физические лица, выполняющие организационно-распорядительные или административно-хозяйственные функции, в частности, руководитель организации, его заместители, главный бухгалтер.

В КоАП РБ в частности предусмотрена следующая административная ответственность за соответствующие правонарушения:

- за осуществление деятельности без постановки на учет в налоговом органе – штраф в размере 20 % от доходов, полученных в результате такой деятельности, но не менее 70 базовых величин;

- за нарушение срока представления налоговой декларации при просрочке не более 3 рабочих дней – штраф в размере от 1 до 10 базовых величин, при просрочке более 3 рабочих дней – 10 % от суммы налога, подлежащей уплате, но не менее 10 базовых величин. Указанные нарушения, совершенные повторно в течение года, влекут наложение штрафа в размере 25 % от суммы налога, подлежащей уплате, но не менее 10 базовых величин;

- за отсутствие у налогового агента учета начисленных и выплаченных плательщику доходов, повлекшее за собой доначисление сумм налогов – штраф в размере от 5 до 50 базовых величин;

- за неуплату или неполную уплату налога – штраф в размере 20 % от неуплаченной суммы, но не менее 10 базовых величин. Административная ответственность за неуплату или неполную уплату налогов не наступает в случаях, если плательщик своевременно представил в банк платежные поручения на перечисление налогов, но налоговое обязательство не исполнено из-за отсутствия средств на счетах плательщика, а также, если плательщик представил уточненную декларацию и уплатил причитающуюся сумму налога до назначения проверки, в результате которой данное нарушение может быть выявлено;

- непредставление в установленный срок документов – штраф в размере 2 базовых величин с увеличением его на 1 базовую величину за каждые 3 календарных дня просрочки, но не более 30 базовых величин;

- представление недостоверных сведений – штраф в размере от 2 до 30 базовых величин.

Уголовная ответственность, так же как дисциплинарная, персонифицирована и применяется непосредственно к должностным лицам организации или иным физическим лицам. В соответствии с Уголовным

кодексом Республики Беларусь предусмотрена следующая ответственность за правонарушения в сфере налогообложения:

- уклонение от уплаты таможенных платежей в размере, превышающем 2500 базовых величин, наказывается штрафом, или лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью, или исправительными работами на срок до двух лет, или арестом на срок до шести месяцев, или лишением свободы на срок до трех лет. То же деяние, совершенное повторно либо группой лиц по предварительному сговору, наказывается ограничением свободы на срок до пяти лет или лишением свободы на срок до шести лет;

- уклонение от уплаты сумм налогов путем сокрытия, умышленного занижения налоговой базы либо путем уклонения от представления налоговой декларации или внесения в нее заведомо ложных сведений, повлекшее причинение ущерба в размере, превышающем 1000 базовых величин, наказывается штрафом, или лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью, или арестом на срок до шести месяцев, или ограничением свободы на срок до трех лет, или лишением свободы на тот же срок. То же деяние, повлекшее причинение ущерба в размере, превышающем 2500 базовых величин, наказывается ограничением свободы на срок до пяти лет или лишением свободы на срок от трех до семи лет с конфискацией имущества или без конфискации и с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью или без лишения.

2 РЕСПУБЛИКАНСКИЕ НАЛОГИ, СБОРЫ (ПОШЛИНЫ)

2.1 Налог на добавленную стоимость

2.1.1 Экономическое содержание и сущность НДС

Важнейшим событием мировой практики налогообложения последней трети XX в. стало широкое распространение налога на добавленную стоимость (НДС), который приносит значительные доходы в бюджет государства. Налог называют самым эффективным нововведением в финансовой политике и практике последнего времени. Схема его взимания была предложена французским экономистом М. Лоре в 1954 г. Этот самый молодой из налогов, благодаря своим универсальным качествам и преимуществам косвенного налогообложения, нашел широкое применение в налоговых системах многих стран мира, а возможность унификации позволила положить его в основу налоговой гармонизации государств, объединяющихся в региональные экономические союзы.

Период распространения НДС в Западной Европе относится на 1970-е гг. Во Франции он был введен в 1958 г., для стран – членов ЕС был утвержден в качестве основного в 1967 г. Этому в значительной мере способствовало принятие Европейским союзом директивы, определяющей необходимость введения НДС для устранения различий в функционировании косвенных налогов и возникающих в связи с этим сложностей товарообмена в рамках Евросоюза. Для стран, желающих вступить в ЕС, наличие действующей системы НДС стало необходимым условием.

Преимущества НДС нашли свое выражение в том, что на сегодняшний день этот универсальный косвенный налог на потребление введен в 135 государствах и очень популярен среди развивающихся стран с переходной экономикой, о чем свидетельствует опыт, например, Индонезии, Южной Кореи, Новой Зеландии, Португалии, Туниса. НДС обеспечивает от 12 до 30 % стабильных доходов государственного бюджета. Эти доходы являются важным альтернативным источником поступлений от взимания прямых налогов, особенно в тех странах, где ограничены размеры налоговой базы подоходного налога с физических лиц или для которых характерны неустойчивые доходы от взимания налога на прибыль. В 1980-х гг. НДС был

введен в налоговые системы стран Америки, Африки и Юго-Восточной Азии;

1990-е гг. – период его активного внедрения в налоговую практику стран восточно-европейских государств.

Следует отметить, что НДС применяют не все страны, в том числе такие экономически развитые, как США и Индия (на федеральном уровне). Эти страны можно разделить на две группы: первая – небольшие государства с численностью населения от 2 до 27 млн чел.; вторая – страны, расположенные в основном в Северной Африке и на Ближнем Востоке и имеющие значительные природные ресурсы. Вместе с тем некоторые из них в настоящее время также обсуждают возможность введения налога на добавленную стоимость.

Налог на добавленную стоимость при наличии определенных недостатков, присущих всем косвенным налогам, имеет свои существенные преимущества. Так, по своей природе НДС относится к группе универсальных косвенных налогов и включается в отпускную цену товаров, работ и услуг. Он представляет собой изъятие в бюджет части прироста вновь созданной стоимости и охватывает не только внутренний и внешний товарооборот государства, но и произведенные работы и услуги. Налогообложение добавленной стоимости – одна из наиболее важных форм косвенного налогообложения, которая обеспечивает устойчивый источник поступлений в бюджет и одновременно предохраняет от влияния колебаний в потреблении реализованных товаров. Однотипность в исчислении налога при любом обороте облегчает контроль за налогообложением, упрощает процедуру удержания налога.

Косвенные налоги классифицируют также как налоги на потребление (до введения НДС в эту категорию входили акцизы, налог с оборота и налог с продаж). Данные налоги в свою очередь можно разделить на две группы в зависимости от того, взимаются они на одном или на нескольких этапах в процессе производства и реализации товаров (работ, услуг). К группе одноступенчатых налогов относятся акциз и налог с продаж, взимаемые на уровне производителя, оптовой или розничной торговли. НДС и налог с оборота составляют группу многоступенчатых налогов, взимаемых на каждой стадии производства и реализации.

Многоступенчатый каскадный налог с оборота получил широкое распространение в годы первой мировой войны в ряде стран Европы, Латинской Америки, Африки и Азии. Он взимался на каждой стадии движения товаров от производителя до конечного потребителя на основе стоимости валового оборота предприятия и приводил к необоснованному удорожанию продукции по мере прохождения ею всех этапов реализации.

Для снижения каскадного эффекта налога государства на первых этапах реализации устанавливали более низкий, чем на последующих этапах уровень налоговых ставок.

Таким образом, основным недостатком налога с оборота являлся его ярко выраженный каскадный эффект: чем больше этапов реализации проходил товар от производителя до конечного потребителя, тем большая сумма налога включалась в его стоимость. Поскольку эта сумма зависела не от вида товара, а от числа этапов реализации, то и доля налога в стоимости товара могла быть разной для одних и тех же товаров или одинаковой для разных товаров. Определение размера налога в стоимости товара, прошедшего несколько этапов реализации, при этом отличалось сложностью и трудоемкостью.

Существовала еще одна немаловажная причина для замены налога с оборота – расширение внешнеэкономической торговли. Обеспечение конкурентоспособности экспортных товаров на мировом рынке обычно достигается за счет более льготного режима налогообложения косвенными налогами отечественных производителей, работающих на экспорт. Если в национальной налоговой системе предпочтение отдается налогу с оборота, то определить его величину в стоимости экспортного товара достаточно сложно. Поэтому государства на практике возмещали какую-то установленную фиксированную сумму, которая могла быть больше (принимала форму субсидии) или меньше суммы налога. В этом случае полной компенсации не происходило, а следовательно, экспорт частично облагался налогом. Проблемы возникали и при импорте товаров, который требовал введения импортных налогов, что создавало двойное налогообложение и необходимость применения дополнительной процедуры зачета налогов, уплаченных при ввозе на таможенную территорию государства.

В отличие от многоступенчатого налога с оборота налог с продаж взимается однократно – на стадии производства, оптовой или розничной торговли. Мировая практика показала нецелесообразность его уплаты на уровне оптовой торговли или производства, так как такое налогообложение не обеспечивает основную сущность косвенных налогов как налогов на конечное потребление, создает проблемы в основном секторе экономики – производстве и не включает сферу услуг и движение объектов интеллектуальной собственности.

Налог с продаж, взимаемый на стадии розничной торговли, охватывает продажу товаров (работ, услуг) конечным потребителям. Он нейтрален по отношению к производству, имеет более широкую налоговую базу. Основным недостатком заключается в том, что такой налог не позволяет государству воздействовать на все стадии движения товара от производителя к

конечному потребителю и налоговые платежи поступают в бюджет только на самой последней из них.

В большинстве стран мира именно налог с оборота и налог с продаж были заменены налогом на добавленную стоимость, которым облагается реальный вклад каждого субъекта хозяйствования в процесс производства и реализации. Сумма НДС является величиной, прямо пропорциональной стоимости, добавленной на каждой стадии продвижения товара от производителя до конечного потребителя, что обеспечивает реализацию такого порядка взимания налога, при котором любой из компонентов конечного продукта облагается им не более одного раза. НДС собирается в виде последовательных платежей, но его общая сумма оказывается такой же, как если бы это был одноступенчатый налог с розничных продаж.

Мировая практика разработала разные способы исчисления и обложения добавленной стоимости: прямой аддитивный метод, косвенный аддитивный метод, метод прямого вычитания, метод косвенного вычитания. Самым распространенным является последний из них, или, как его еще называют, зачетный (инвойсный или счет-фактурный) метод по счетам. Он получил свое название из-за возможности учесть ранее уплаченную сумму налога (зачесть ее) и от наименования основного платежного документа, сопровождающего и подтверждающего процесс реализации и, как следствие, возникновения налогового обязательства – инвойса (счет-фактуры). Для метода косвенного вычитания свойственны контрольные функции, которые выступают как средство противодействия уклонению от уплаты налога. При расчете суммы налогового обязательства налогоплательщик обязан подтвердить сумму НДС к возмещению документально. Таким образом, вся цепочка контрагентов, участвующих в реализации товара или производстве продукции, заинтересована в реальном отражении их стоимости и правильности исчисления налога.

НДС, сохраняя достоинства других косвенных налогов с фискальной точки зрения, не имеет их главных недостатков. Целесообразность его введения в налоговую систему страны с трансформационной экономикой обусловлена рядом причин, основными из которых являются следующие.

1 НДС, как и налог с оборота, взимается многократно на каждой стадии производства и обращения, поэтому сумма налога начинает поступать в бюджет государства задолго до того, как товар дойдет до конечного потребителя. Это позволяет государству оказывать воздействие на все стадии производства и обращения товара и иметь стабильный источник доходов.

2 Преимуществом НДС является широта налоговой базы, и введение налога не всегда приводит к резким структурным изменениям в экономике страны, поскольку объектом обложения являются операции по реализации

всех товаров (работ, услуг) у всей совокупности налогоплательщиков.

3 Для НДС характерна фискальная продуктивность, связанная с ростом потребления и инфляцией. Постоянное увеличение доходов бюджета при этом возможно за счет роста жизненного уровня населения и его численности, что, в свою очередь, приводит к росту потребления товаров (работ, услуг), а также расходов на это потребление.

4 Сумма налога зависит только от реального вклада экономических субъектов в стоимость конечного продукта, что позволяет обеспечить равенство в налогообложении каждого контрагента, участвующего в производстве или потреблении товара.

5 Важным свойством налога является его возможная нейтральность по отношению к хозяйствующим субъектам различных отраслей и сфер деятельности. Он является нейтральным по отношению к налогоплательщику, но не к конечному потребителю. Для того чтобы налог не отвлекал у производителя благ или продавца денежные средства из оборота, необходимо обеспечить своевременный возврат тех сумм НДС, которые были уплачены налогоплательщиком при приобретении товаров (работ, услуг).

6 К достоинствам НДС относится выгода для налогоплательщика в результате увеличения той денежной суммы, которую он получает от покупателей товаров (работ, услуг). Выгода тем больше, чем продолжительнее период между фактическим поступлением налоговых платежей на счет производителя или продавца и сроком их перечисления в бюджет. Так как эти сроки не совпадают, то у производителя имеется возможность временно на безвозмездной основе распоряжаться денежными средствами в течение некоторого периода.

7 В качестве преимуществ НДС следует отметить и эффективность налогового администрирования, сложность для конечного плательщика уклониться от его уплаты. В случае взимания НДС потребитель уплачивает сумму налога в момент приобретения товара. Следовательно, налог уплачивается только с той части дохода, которая тратится на потребление, но не взимается со сберегаемой части дохода.

В то же время, несмотря на неоспоримые преимущества перед другими косвенными налогами, НДС характеризуется регрессивностью и сложностью администрирования. Основной его недостаток заключается в регрессивном характере, так как тяжесть обложения налогом обратно пропорциональна размеру дохода: чем меньше доход, тем большая его часть направляется на потребление. Регрессивность налога может быть нейтрализована путем применения пониженных ставок налогообложения на социально значимые товары и услуги либо повышенных ставок на предметы роскоши, введением

прогрессивных подоходных налогов с высоким порогом необлагаемого минимума, установлением высоких ставок имущественных налогов для обеспеченных граждан и т. д.

Введение НДС в национальную налоговую систему в 1992 г. объясняется открытостью национальной экономики, ориентацией внешнеэкономических связей на страны, использующие этот тип косвенного налогообложения, известными преимуществами НДС перед другими налогами на потребление и необходимостью наличия стабильного фискального источника доходов бюджета. Применение НДС предусматривало отмену налога с оборота, ориентированного на использование фиксированных розничных и оптовых цен и их государственное регулирование.

На начальном этапе механизм исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость методом прямого вычитания в Республике Беларусь существенно отличался от общеевропейского, а также принятого в странах СНГ. Сложившаяся экономическая ситуация предполагала более щадящие условия налогообложения для отечественных субъектов хозяйствования, создающих материальную и энергоемкую продукцию. Использование собственной методики расчета НДС в перспективе создало определенные проблемы в налогообложении внешнеэкономической деятельности. Практически до 2000 г. в Беларуси действовали два метода его исчисления: метод прямого счета – для внутриреспубликанского оборота и обложение таможенной стоимости импортируемых товаров. Ситуация налогообложения во внешнеэкономическом обороте усложнялась тем, что отдельные государства Содружества в одностороннем порядке или путем подписания двусторонних договоров стали применять наиболее приемлемый в международной торговле принцип налогообложения косвенными налогами – принцип страны назначения. Переход на зачетный метод исчисления НДС в 2000 г. и принцип страны назначения с основным торговым партнером – Российской Федерацией в 2005 г. обусловили реструктуризацию налоговой системы в республике.

Налоговая практика в последние годы шла по пути изменения правил начисления и уплаты НДС. Необходимо отметить, что преимуществами данного налога можно воспользоваться при применении «классического» варианта со всеми присущими ему характеристиками: изъятие из базы налогообложения приобретения капитала и промежуточных товаров, единая ставка с редкими освобождениями, нулевая ставка на экспортируемые товары и распространение налога на розничную торговлю.

К числу наиболее позитивных мероприятий по совершенствованию механизма исчисления НДС в республике следует отнести: сокращение количества авансовых платежей и налоговых регистров (книги покупок);

исключение из объекта обложения непроизводительных расходов; расширение спектра налоговых вычетов, в частности при приобретении основных средств; полное возмещение нулевой ставки налога экспортерам и др.

2.1.2 Методика исчисления и уплаты НДС

В Республике Беларусь порядок исчисления и уплаты НДС определен главой 12 Налогового кодекса. Кроме того, в рамках Таможенного союза, заключенного между Республикой Беларусь, Российской Федерацией и Республикой Казахстан, порядок налогообложения регулируется:

- Соглашением о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в таможенном союзе, подписанным в Москве 25 января 2008 года;

- Протоколом о порядке взимания косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг в таможенном союзе, Протоколом о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в таможенном союзе, подписанными с Санкт-Петербурге 11 декабря 2009 года.

П л а т е л ь щ и к а м и НДС являются:

- организации;
- индивидуальные предприниматели при условии, что их выручка за три предшествующих месяца превысила в сумме 40 000 евро. Индивидуальные предприниматели по собственному желанию независимо от размера выручки могут уплачивать НДС в порядке и на условиях, установленных для организаций;
- физические лица, на которых возложена обязанность по уплате НДС, взимаемого при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь.

При реализации товаров (работ, услуг) на территории Республики Беларусь иностранными организациями, не состоящими на учете в белорусских налоговых органах, обязанность по уплате НДС возлагается на организации, приобретающие такие товары (работы, услуги). При этом не имеет значения, являются ли белорусские организации плательщиками НДС по своей деятельности.

О б ь е к т а м и налогообложения НДС признаются:

- обороты по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь, включая обороты по их реализации своим работникам, обмену и безвозмездной передаче, передаче имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности. Контроль за исчислением и уплатой НДС с данных оборотов осуществляют налоговые органы;

- ввоз товаров на территорию Республики Беларусь. Контроль за исчислением и уплатой НДС с данных оборотов осуществляют таможенные органы, а при ввозе товаров с территории государств – членов Таможенного союза – налоговые органы.

Н е я в л я ю т с я объектом НДС:

- суммы пошлин, сборов, полученные уполномоченными органами;
- безвозмездная передача имущества (работ, услуг) организациям, осуществляющим хозяйственную деятельность по производству продукции растениеводства, животноводства, рыбоводства, пчеловодства, организациям культуры;

- возмездная и безвозмездная передача товаров, включая основные средства и нематериальные активы, а также работ, услуг, имущественных прав в пределах одного юридического лица (если в состав одного юридического лица входят два и более плательщика, то при передаче между ними товаров (работ, услуг), указанных в учетной политике, может исчисляться и уплачиваться НДС);

- возмещение арендодателю арендатором стоимости приобретенных работ (услуг), связанных с арендой, не включенной в сумму арендной платы, а также возмещение абоненту субабонентами стоимости всех видов полученных энергии, газа, воды;

- стоимость работ (услуг), приобретенных (оплаченных) плательщиком для своих работников и (или) членов их семей, а также для пенсионеров, ранее у них работавших;

- передача имущества в безвозмездное пользование.

Л ь г о т ы по НДС распространяются на обороты по реализации:

- лекарственных средств, приборов, оборудования, изделий медицинского и ветеринарного назначения, медицинской техники, медицинских (за исключением косметологических услуг нелечебного характера) и ветеринарных услуг;

- социальных услуг, оказываемых государственными организациями (к социальным в частности относятся услуги, оказываемые пожилым людям и инвалидам в домах-интернатах);

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

- услуг по подготовке детей в специализированных учебно-спортивных учреждениях;

- услуг в сфере культуры;

- оказываемых физическим лицам жилищно-коммунальных и эксплуатационных услуг (к эксплуатационным услугам относятся услуги по эксплуатации жилищного фонда, инженерных систем, оборудования в

жилищном фонде в соответствии с требованиями технических нормативных правовых актов);

- объектов жилищного фонда, не завершенных строительством объектов жилищного строительства и работ по строительству и ремонту объектов жилищного фонда, гаражей и автомобильных стоянок;

- услуг по перевозке пассажиров городским и пригородным автомобильным транспортом в регулярном сообщении, городским электрическим транспортом и метрополитеном; внутренним водным транспортом в пригородном сообщении; железнодорожным транспортом общего пользования на городских и региональных линиях;

- драгоценных металлов и драгоценных камней;

- путевок на санаторно-курортное лечение и оздоровление населения;

- научно-исследовательских, опытно-конструкторских, опытно-технологических работ, зарегистрированных в государственном реестре;

- платных услуг в сфере образования и услуг, сопутствующих получению образования (репетиционное тестирование, репетиторство и т. п.);

- банковских операций (в частности предоставление кредитов, займов, ведение банковских счетов, проведение валютных операций и т. п.);

- услуг по страхованию (сострахованию, перестрахованию);

- физическим лицам услуг парикмахерских, бань и душевых, по стирке и химической чистке, ремонту часов, производству и ремонту одежды и обуви, ремонту и техническому обслуживанию бытовых приборов, ремонту предметов личного пользования и бытовых товаров.

Налоговая база НДС определяется как стоимость реализуемых товаров (работ, услуг), имущественных прав, исчисленная исходя из применяемых цен с учетом акцизов (для подакцизных товаров) без включения в них НДС. Для регулируемых розничных цен налоговая база включает в себя НДС. При этом налоговая база определяется исходя из всех поступлений плательщика, полученных им в денежной, натуральной, иных формах, и увеличивается на суммы, фактически полученные за реализованные товары сверх их цены, а также в виде санкций за нарушение покупателями (заказчиками) условий договоров.

В отношении НДС, взимаемого таможенными органами, налоговая база определяется исходя из таможенной стоимости ввозимых товаров, увеличенной на подлежащие уплате суммы таможенных пошлин и акцизов (по подакцизным товарам).

При реализации внеоборотных активов и отдельных предметов в составе оборотных средств по ценам ниже остаточной стоимости, товаров (работ, услуг) собственного производства по ценам ниже их себестоимости, приобретенных на стороне товаров по ценам ниже цены приобретения

налоговая база определяется исходя из цены реализации. При безвозмездной передаче внеоборотных активов и отдельных предметов в составе оборотных средств, товаров (работ, услуг) собственного производства, приобретенных на стороне товаров налоговой базой является соответственно остаточная стоимость, себестоимость, цена приобретения.

Если получаемые средства не связаны с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), то они не учитываются при определении налоговой базы НДС. Например, к таким поступлениям относятся получаемые организацией дивиденды, а также средства, поступившие из бюджета либо из государственных внебюджетных фондов и использованные по целевому назначению.

Имеются определенные особенности при исчислении налоговой базы НДС у отдельных плательщиков:

- у арендодателей (лизингодателей) в качестве налоговой базы выступает сумма арендной платы (лизинговых платежей). Если по договору аренды (лизинга) предусмотрен выкуп объекта, то налоговая база увеличивается на сумму выкупной стоимости этого объекта;

- в государственном объединении «Белорусская железная дорога» налоговая база по перевозкам определяется без учета расчетов между юридическими лицами, входящими в сводный баланс основной деятельности;

- при реализации подрядчиками строительных работ, выполненных с участием субподрядчиков, налоговая база определяется подрядчиком как стоимость работ, выполненных собственными силами.

Моментом фактической реализации является:

- для продукции – день ее отгрузки независимо от даты проведения расчетов по ней;

- для работ, услуг – дата подписания приемо-сдаточных актов либо иных аналогичных документов. В случае неподписания заказчиком приемо-сдаточных актов до 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, днем выполнения работ является день составления указанных документов исполнителем;

- для работ, услуг, выполняемых на постоянной (непрерывной) основе – последний день месяца выполнения таких работ (услуг). При этом документы должны быть оформлены до 20-го числа месяца, следующего за отчетным, и в них должен быть указан месяц, за который выполнены данные работы (услуги).

Примечание – Работы, услуги относятся к выполняемым на постоянной (непрерывной) основе, если они производятся на основе долгосрочного договора сроком более 3 месяцев, при условии, что заказчик

может использовать их результаты в своей деятельности в том месяце, в котором они выполнены;

- при выполнении строительных, научно-исследовательских, опытно-конструкторских и опытно-технологических (технологических) работ, оказании инжиниринговых услуг – последний день месяца выполнения работ, оказания услуг, а при неподписании заказчиком актов выполненных работ до 10-го числа месяца, следующего за отчетным – день подписания заказчиком актов выполненных работ;

- при перевозке пассажиров, багажа (грузобагажа), почты транспортом общего пользования – день оформления проездных (перевозочных) документов либо день начала осуществления перевозки;

- при сдаче объектов в аренду (лизинг) – последний день установленного договором каждого периода, к которому относится арендная плата (лизинговый платеж);

- при реализации природного и сжатого газа, электрической и тепловой энергии – день зачисления денежных средств от их покупателя на счет плательщика либо момент отгрузки. Выбранный плательщиком порядок отражается в учетной политике организации и не подлежит изменению в течение календарного года;

- при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь иностранными организациями, не состоящими на учете в налоговых органах Республики Беларусь – день оплаты, включая авансовый платеж.

С т а в к и НДС:

а) 0 % при реализации:

- товаров, помещенных под таможенную процедуру экспорта, а также вывезенных в государства – члены Таможенного союза, при условии документального подтверждения фактического вывоза товаров за пределы территории Республики Беларусь.

Документальное подтверждение вывоза товаров производится в течение 180 дней с даты оформления декларации на товары с отметками таможенного органа (при электронном декларировании – с даты внесения в информационную систему таможенных органов сведений о выпуске товаров в соответствии с заявленной таможенной процедурой), а в случае вывоза на территорию государств – членов Таможенного союза – с даты отгрузки товаров. В течение этого срока обороты по реализации данных товаров не отражаются в налоговой декларации по НДС;

- работ (услуг) по сопровождению, погрузке, перегрузке и т. п., непосредственно связанных с экспортом товаров;

- экспортируемых транспортных услуг, включая транзитные перевозки, а

также экспортируемых работ по производству товаров из давальческого сырья.

Примечание – К экспортируемым транспортным услугам относятся услуги транспортной экспедиции, услуги по перемещению грузов, пассажиров и багажа автомобильным, воздушным, железнодорожным, морским, речным и другими видами транспорта (комбинацией этих видов транспорта) за пределы либо за пределами Республики Беларусь, из-за ее пределов, а также транзитом через территорию Республики Беларусь, включая частичное оказание этих услуг на ее территории;

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

Примечание – Под единицами железнодорожного подвижного состава понимаются отдельные объекты железнодорожного подвижного состава: локомотивы, грузовые и пассажирские, моторные и немоторные вагоны, из которых формируются электропоезда, дизель-поезда, автомотрисы, рельсовые автобусы, дизель-электропоезда, электромотрисы, предназначенные для перевозки грузов, людей и (или) багажа, почты;

- товаров в розничной торговле через магазины физическим лицам, не имеющим постоянного места жительства в государстве – члене Таможенного союза, в случае вывоза ими данных товаров за пределы таможенной территории Таможенного союза в течение 3 месяцев со дня их приобретения.

По ставке 0 % также облагаются поступившие санкции за нарушение покупателями (заказчиками) условий договоров, реализация товаров, работ, услуг по которым облагается по ставке 0 %;

б) 10 %:

- при реализации производимой на территории Республики Беларусь продукции растениеводства (за исключением цветоводства, выращивания декоративных растений) дикорастущих ягод, орехов и иных плодов, грибов, другой дикорастущей продукции, пчеловодства, животноводства (за исключением производства пушнины) и рыбоводства;

- при ввозе на территорию Республики Беларусь и (или) реализации продовольственных товаров и товаров для детей по перечню, утвержденному Президентом Республики Беларусь.

По ставке 10 % также облагаются поступившие санкции за нарушение покупателями (заказчиками) условий договоров, реализация товаров, работ, услуг по которым облагается по ставке 10 %;

в) 20 %:

- при реализации иных товаров (работ, услуг), не указанных для ставок 0 и 10 %;

- при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь (за исключением товаров, ввоз которых облагается по ставке 10 %);

По ставке 20 % также облагаются поступившие санкции за нарушение покупателями (заказчиками) условий договоров, реализация товаров, работ, услуг по которым облагается по ставке 20 %;

г) 9,09 и 16,67 % – при реализации по регулируемым розничным ценам товаров, облагаемых соответственно по ставкам 10 и 20 %, а также при поступлении санкций за нарушение покупателями (заказчиками) условий договоров, реализация товаров, работ, услуг по которым облагается по ставкам 9,09 и 16,67 %;

д) расчетная – плательщики, осуществляющие розничную торговлю и деятельность по предоставлению услуг общественного питания. Определяется доля НДС в стоимости товаров, имеющих на начало периода.

Сумма НДС, предъявляемая плательщиком покупателю, а также ставка НДС выделяются в расчетных и первичных учетных документах отдельной строкой. В розничной торговле на ярлыках товаров и ценниках, а также на чеках и других документах сумма НДС не выделяется, но по требованию покупателя указывается ставка и сумма налога. Указанные в документах ставка и сумма НДС заверяются печатью или штампом продавца и подписью главного бухгалтера или лица, им уполномоченного.

Организации и индивидуальные предприниматели, освобожденные от исчисления и уплаты НДС, либо применяющие особые режимы налогообложения без исчисления и уплаты налога, в расчетных и первичных учетных документах делают запись или ставят штамп «Без НДС».

Порядок исчисления НДС. Налог исчисляется нарастающим итогом с начала налогового периода по истечении каждого отчетного периода как произведение налоговой базы и налоговой ставки. Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет (НДС_{к упл}), определяется как разница между общей суммой налога, исчисленной по итогам отчетного периода (НДС_{начисл}), и суммами налоговых вычетов (НВ):

$$\text{НДС}_{\text{к упл}} = \text{НДС}_{\text{начисл}} - \text{НВ}.$$

Налоговыми вычетами являются суммы НДС:

- предъявленные к оплате плательщику при приобретении им на территории Республики Беларусь товаров (работ, услуг), имущественных прав;

- уплаченные плательщиком при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь;

- 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.

Соответствующие суммы налога подлежат вычету после их отражения в бухгалтерском учете и книге покупок, если ее ведение предусмотрено учетной политикой организации. Организация вправе перейти на отражение налоговых вычетов в книге покупок в течение налогового периода, внеся соответствующее изменение в учетную политику, в этом случае ведение книги покупок осуществляется до окончания налогового периода.

Вычеты производятся нарастающим итогом в пределах сумм начисленного НДС. В отдельных случаях вычеты производятся *в полном объеме* независимого от суммы начисленного НДС:

- по товарам (работам, услугам), реализация которых облагается по ставке 0 %, а также товарам, облагаемым по ставкам 10 или 9,09 %;

- у плательщиков, находящихся в процессе ликвидации (прекращения деятельности);

- по основным средствам и нематериальным активам, по которым на начало налогового периода имеются не принятые к вычету суммы НДС, если плательщиком принято решение зачитывать такие суммы равными долями по $\frac{1}{12}$ (если отчетным периодом является календарный месяц) или по $\frac{1}{4}$ (если отчетным периодом является календарный квартал).

Если сумма налоговых вычетов превышает сумму начисленного налога, то плательщик в текущем отчетном периоде НДС не уплачивает, а разница подлежит вычету в следующем отчетном периоде в первоочередном порядке либо возврату плательщику.

Если приобретенные (ввезенные) плательщиком товары (за исключением основных средств и нематериальных активов), а также работы и услуги используются для производства или реализации продукции, освобожденной от НДС, то сумма налога, предъявленная продавцом плательщику, к вычету не принимается, а относится на затраты по производству данной продукции. Аналогичный порядок действует в отношении продукции, местом реализации которой не является территория Республики Беларусь.

В случае одновременного использования приобретенных (ввезенных) товаров (работ, услуг), при производстве или реализации продукции, освобожденной от налогообложения и облагаемой НДС, включение сумм налога (за исключением НДС, предъявленного при приобретении либо уплаченного при ввозе основных средств и нематериальных активов) в затраты по производству осуществляется нарастающим итогом с начала года исходя из доли операций, освобожденных от налогообложения, в общем

обороте по реализации.

Суммы НДС, предъявленные при приобретении либо уплаченные при ввозе на территорию Республики Беларусь товаров (работ, услуг), имущественных прав, включая основные средства и нематериальные активы, могут относиться плательщиками на увеличение стоимости этих товаров (работ, услуг), имущественных прав. В частности, при реализации приобретенных товаров, освобожденных от НДС, суммы налога, уплаченные при их ввозе на территорию Республики Беларусь, относят на увеличение стоимости этих товаров.

При передаче в пределах одного юридического лица в этом же отчетном периоде их получателю могут передаваться и фактические суммы НДС по ним. В случае, если в состав одного юридического лица входят два и более плательщика, то при передаче одним из этих плательщиков другому товаров (работ, услуг), имущественных прав могут производиться исчисление и уплата налога (следовательно, передача налоговых вычетов не производится). Перечень товаров (работ, услуг), имущественных прав, при передаче которых производятся исчисление и уплата НДС, отражается в учетной политике плательщика.

Если плательщиком налоговые вычеты производятся в различном порядке (например, часть относится на затраты, часть – на увеличение стоимости товаров, часть принимается к вычету), то распределение общей суммы налоговых вычетов между оборотами производится двумя методами: методом удельного веса или методом раздельного учета. Избранный метод применяется не менее одного календарного года и утверждается учетной политикой организации (при отсутствии соответствующей записи в учетной политике используется метод удельного веса). В случае ведения плательщиком книги покупок в распределении участвуют только суммы НДС, отраженные в ней.

Распределение налоговых вычетов методом удельного веса производится по следующей формуле:

$$НВ_i = \frac{ОР_i}{ОР_{общ}} \cdot НВ_{общ},$$

где $НВ_i$ – налоговый вычет, приходящийся на i -ый оборот по реализации (рассчитывается с точностью не менее четырех знаков после запятой);

$ОР_i$ – оборот i -го вида по реализации (включая НДС);

$ОР_{общ}$ – общая сумма оборота по реализации (включая НДС);

$НВ_{общ}$ – сумма налоговых вычетов, приходящихся на общую сумму оборота по реализации.

Налоговые вычеты прошлого налогового периода подлежат распределению методом удельного веса либо вообще не участвуют в распределении, если это предусмотрено учетной политикой организации.

Метод раздельного учета предусматривает наличие в бухгалтерском учете и книге покупок (если она ведется) отдельной информации о суммах НДС, принятие к вычету которых, включение в затраты по производству и реализации, либо отнесение на увеличение стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав производится в одинаковом порядке.

Налоговые вычеты производятся в следующей очередности:

- в первую очередь – суммы НДС (за исключением НДС по основным средствам и нематериальным активам), подлежащие вычету в пределах сумм налога, исчисленного по реализации;

- во вторую очередь – суммы НДС по основным средствам и нематериальным активам, подлежащие вычету в пределах сумм налога, исчисленного по реализации. Данный вычет производится в сумме, не превышающей разницу между суммой налога, исчисленной по реализации, и суммой вычета, осуществляемого в первую очередь;

- в третью очередь – суммы НДС по товарам, облагаемым по ставкам 10 и 9,09 % (независимо от суммы налога, исчисленного по реализации);

- в четвертую очередь – суммы НДС по товарам (работам, услугам), облагаемым по ставке 0 % процентов (независимо от суммы налога, исчисленного по реализации);

- в пятую очередь – независимо от суммы налога на добавленную стоимость, исчисленной по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, суммы налога по товарам собственного производства, предназначенным для международного лизинга, освобождаемым от НДС;

- в шестую очередь – независимо от суммы налога на добавленную стоимость, исчисленной по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, суммы налога на добавленную стоимость прошлого налогового периода по основным средствам и нематериальным активам, если такие суммы налога на добавленную стоимость в текущем налоговом периоде принимаются к вычету равными долями;

- в седьмую очередь – независимо от суммы налога на добавленную стоимость, исчисленной по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, суммы налога по товарам, отгруженным покупателям – иностранным организациям и (или) физическим лицам с мест хранения, с выставок-ярмарок на территории иностранных государств и государств – членов Таможенного союза, если такие товары были вывезены с территории Республики Беларусь в целях их последующей реализации, при подтверждении обоснованности осуществления вычета в полном объеме.

Налоговым периодом по налогу на добавленную стоимость признается календарный год, отчетным периодом – по выбору плательщика признаются календарный месяц или календарный квартал. Плательщики представляют в налоговые органы налоговую декларацию не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом, уплаты налога производится не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Порядок и сроки представления налоговых деклараций (расчетов) по перевозкам и уплаты налога на добавленную стоимость государственным объединением «Белорусская железная дорога» устанавливаются Президентом Республики Беларусь (Указ от 03.04.2006 г. № 186).

2.2 Акцизы

2.2.1 Сущность и функциональное назначение акцизных налогов

Акцизы относятся к разряду специальных косвенных налогов, включаемых в отпускную цену товаров в качестве надбавки к ней. Устойчивый спрос населения на отдельные виды продукции, монопольно высокие цены на подакцизные товары позволяют государству применять акцизную политику в отношении определенных товарных групп для пополнения доходов бюджета. Акцизы играют значимую роль в проведении фискальной политики государства, и во всех странах мира на высокорентабельные товары устанавливаются акцизные сборы для изъятия в бюджет части получаемых производителями таких товаров сверхприбылей.

С точки зрения социальной справедливости, акцизы имеют определенные преимущества перед другими косвенными налогами, так как подакцизные товары, как правило, не относятся к предметам первой необходимости и потребляются в основном обеспеченными слоями населения. Это также позволяет, не нарушая общего ценового равновесия, гибко реагировать на спрос и предложение данных товаров, манипулировать ими путем установления ограничений на ввоз подакцизной продукции в целях укрепления позиций отечественных производителей. Введение достаточно высоких ставок акцизных сборов предоставляет возможность воздействовать на потребление различных видов товаров, например алкоголя и табачных изделий, влиять на его структуру.

Для стран Европейского союза набор акцизных товаров типичен: табак и алкоголь, нефтепродукты, ювелирные изделия, автомобили. Кроме того, одни государства включают в «акцизную корзину» наряду с акцизными товарами транспортные услуги, сферу услуг и развлечений (при этом налог

включается в тариф); другие вводят дополнительные (по отношению к общеевропейским) акцизы с учетом внутреннего рынка и интереса товаропроизводителей.

В отличие от НДС, взимаемого при каждом обороте и распространяющего налоговую нагрузку на промежуточных потребителей товаров, акциз взывается один раз и полностью ложится на конечного покупателя. В современных системах косвенного налогообложения он обычно занимает следующую позицию после налога на добавленную стоимость и по значению, и по объему поступлений в бюджет.

Акцизам присущи следующие функции:

- *регулирующая* – ограничивает производство и потребление тех товаров, без которых можно обойтись без ущерба для собственных нужд;
- *стимулирующая* – побуждает направлять ресурсы именно в те сферы экономики, которые действительно для нее жизненно необходимы;
- *перераспределительная* – позволяет использовать часть полученных от акцизов доходов на помощь малоимущим.

Акцизы считаются надежным источником гарантированных государственных доходов, утверждая принцип социальной справедливости, и в то же время помогают реконструировать с пользой для общества потребление и направить в нужное русло производство. Посредством косвенных налогов государство может воздействовать на структуру народного потребления, удорожая (удешевляя) тот или иной продукт.

Основными причинами широкого распространения акцизного обложения со времен глубокой древности и до наших дней являются его ощутимые фискальные выгоды и простота взимания. Первое упоминание об акцизах относится к эпохе Древнего Рима. Уже в те времена применялись акцизы на соль и некоторые другие предметы массового потребления. С развитием товарно-денежных отношений первоначальная акцизная форма налогообложения становится основной, но затем роль акцизов постепенно снижается.

В Римской империи существовали налог с оборота по ставкам от 1 до 10 %, особый налог с оборота при торговле рабами (4 %) и налог на освобождение рабов (5 % их рыночной стоимости). Алкогольные напитки в древности, как правило, налогом не облагались, первое упоминание о пошлине с каждого «хмельного короба» встречается в Договорной грамоте Новгорода при тверском князе Ярославле (1265 г.). С 1448–1474 гг. в России было введено налогообложение на все спиртные напитки, а доходы по этой статье становятся важной и ощутимой долей в государственной казне.

В целом прототипом современных форм акцизов являются регалии и, в зависимости от системы их взимания, откупы. Регалией можно считать

монопольное право монарха на производство и продажу особых товаров, услуг. В XV–XVII вв. насчитывались сотни видов регалий, но основными можно считать лесную, горную, соляную, речную и рыбную ловлю, охоту, чеканку монет и др. Одной из разновидностей регалий, применяемых в России, являлось обязательство продажи в казну стратегически важных товаров: пеньки, соболя, сала, смолы, патоки, соли, табака, меда, дегтя, рыбьего жира и т. д. Другой формой реализации государственной монополии стал откуп, т. е. покупка (иногда конкурсная) частным лицом права сбора и продажи монополизированных товаров. Наиболее распространенными видами были откупы на пиво, табак, кофе, соль, вино, спирт, чай, сахар и т. д.

Подлинная «эра акцизов» началась в Европе примерно с XVII, в России – с XVIII столетия и была представлена достаточно пестрой картиной их использования. В одних ситуациях, когда достоинства «затмевали» недостатки, акцизы восхваляли, в других – наоборот, считали крайне несправедливыми, разорительными для основного населения и потому практически неприемлемыми. Но акцизное обложение в целом применялось достаточно успешно, так как косвенные налоги способны давать государству естественно возрастающий доход без всяких изменений в размерах налоговых ставок только за счет увеличения количества населения, роста благосостояния и т. д. Так, после введенной С. Ю. Витте винной монополии и установления пошлины 4 руб. 40 коп. с ведра водки (без нее стоимость составляла 12,2 руб.) был отмечен резкий рост государственных доходов по этой статье до одной четверти от их общей суммы.

В Российской империи под акцизом подразумевался косвенный налог только на предметы внутреннего производства, выделяемые и продаваемые частными лицами, взимаемый собственно с потребления. Акцизная система была тесно связана с системами государственных монополий и таможенным налогообложением. В конце XIX – начале XX в. объектами акцизного обложения были свеклосахарное производство, крепкие напитки, табак, осветительные нефтяные масла, зажигательные спички, соль (до 1 января 1881 г.).

В период после 1917 г. в связи с экономическим кризисом системное налогообложение в России прекратило свое существование и было возобновлено только на сравнительно короткий период НЭПа. Первые советские акцизы были введены в 1921 г., как указывалось в резолюции XI съезда партии, из-за отсутствия налаженного налогового аппарата и вследствие острой нужды государства в средствах. В 1921 г. ввели акцизы на виноградные, плодово-ягодные и изюмные вина, спички, табачные изделия, гильзы и курительную бумагу; в 1922 г. – на спирт, отпускаемый для

технических, химических и других специальных надобностей, на пиво, мед, квас, фруктовые и искусственные минеральные воды, соль, нефтепродукты, свекловичный и крахмальный сахар, восковые и озокеритовые свечи; в 1923 г. – на текстильные изделия, резиновые галоши. В дальнейшем, по мере укрепления финансового положения страны на ряд товаров широкого потребления (сахар, соль, керосин, спички, чай) ставки акцизов были несколько снижены и введены новые акцизы на товары не первой необходимости (спиртные напитки и табачные изделия). Доля акцизов в налоговых доходах с 1923 по 1930 г. менялась в диапазоне от 17,7 до 42,3 %.

Экономическая реформа 1930-х гг. отказалась от применения косвенных налогов в классической форме и распространила новый вид косвенного обложения – налог с оборота.

В *налоговой системе Республики Беларусь* акцизы появились в 1992 г. наряду с введением НДС и отменой ранее действующих налога с оборота и налога с продаж. Введение акцизов было вызвано монопольным положением отдельных предприятий и товаров на рынке, что обеспечивало им высокий уровень доходности. Размеры поступления акцизов были определены исходя из объемов реализации продукции, имеющей в силу специфики своих свойств монопольно высокие цены и устойчивый спрос (ликероводочные изделия, вина, коньяк, пиво, табачные изделия, ковры, бензин автомобильный и др.), а также предусматриваемых законом ставок.

Акцизы применялись по 14 группам наименований: в размере 88 % – на ликеро-водочные изделия, 70 % – на изделия из хрусталя, шины для легковых автомобилей, 40 % – на автомобильные бензины, 30 % – на шампанское и игристые вина, мясную и рыбную деликатесную продукцию, 50 % – на сухие и крепленые вина. В большинстве случаев акцизы вводились на продукцию, которая облагалась ранее налогом с оборота, по сопоставимым ставкам. Наряду с этим по отдельным видам товаров акцизы применялись впервые или в размерах, превышающих ставки ранее уплаченного налога с оборота.

В дальнейшем в ходе совершенствования налоговой системы акцизная корзина была существенно сокращена. На сегодняшний день Республика Беларусь обладает перечнем подакцизной продукции, сопоставимой с европейскими аналогами. Доля акцизов в консолидированном бюджете достаточно устойчива и колеблется в пределах 3–4 % ВВП.

2.2.2 Порядок исчисления и уплаты акцизов

Порядок исчисления и уплаты акцизов определен главой 13 Налогового кодекса Республики Беларусь. Плательщиками акцизов являются

организации и индивидуальные предприниматели, производящие или реализующие подакцизные товары, осуществляющие их ввоз на территорию Республики Беларусь, а также осуществляющие производство продукции из подакцизных товаров.

Подакцизными товарами **признаются**:

- спирт, алкогольная продукция, вина, слабоалкогольные напитки с объемной долей этилового спирта 1,2–7 %, пиво, пивной коктейль (продукт с содержанием пива не менее 50 %), сидры;
- пищевая и непищевая спиртосодержащая продукция в виде растворов, эмульсий, суспензий, произведенных с использованием этилового спирта;
- табачные изделия;
- автомобильные бензины, дизельное и биодизельное топливо, судовое топливо, газ углеводородный сжиженный и газ природный топливный компримированный, используемые в качестве автомобильного топлива;
- масло для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей;
- микроавтобусы и автомобили легковые, в том числе переоборудованные в грузовые.

Не признаются подакцизными товарами:

- спиртосодержащие растворы с денатурирующими добавками, компонентами, изменяющими органолептические свойства этилового спирта;
- спиртосодержащие лекарственные средства, в том числе изготавливаемые в аптеках по индивидуальным назначениям (рецептам) врача или требованиям (заявкам) организации здравоохранения;
- спиртосодержащие средства и препараты ветеринарного назначения;
- спиртосодержащие парфюмерно-косметические средства;
- коньячный и плодовый спирт, виноматериалы;
- дезинфицирующие средства;
- товары бытовой химии;
- легковые автомобили, предназначенные для профилактики инвалидности и реабилитации инвалидов, транспортные средства, относящиеся к иностранной безвозмездной помощи либо получаемые (полученные) в качестве международной технической помощи и (или) приобретенные за счет средств международной технической помощи, предназначенные для целей, определенных проектом (программой) международной технической помощи;
- табак, используемый в качестве сырья для производства табачных изделий.

В Республике Беларусь действуют единые ставки акцизов как для подакцизных товаров, произведенных на территории Республики Беларусь, так и для подакцизных товаров, ввозимых на территорию Республики

Беларусь и (или) реализуемых на территории Республики Беларусь.

Ставки акцизов могут устанавливаться:

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

Ставки акцизов по подакцизным товарам приведены в приложении А. В Республике Беларусь применяются только твердые ставки акцизов.

Объектами налогообложения акцизами являются:

- производство и реализация на территории Республики Беларусь подакцизных товаров;
- ввоз на территорию Республики Беларусь подакцизных товаров;
- реализация подакцизных товаров, ввезенных на территорию Республики Беларусь. Такие товары не признаются объектом налогообложения, если при ввозе произведена уплата акцизов в соответствии с твердыми (специфическими) ставками.

При ввозе акцизы взимаются:

- налоговыми органами – если ввоз осуществляется с территории государств – членов Таможенного союза;
- таможенными органами – если ввоз осуществляется с территории остальных государств, а также если ввозимые с территории Таможенного союза товары подлежат маркировке акцизными марками.

Налоговая база по акцизам:

- по товарам, в отношении которых установлены твердые (специфические) ставки – объем реализованных или ввезенных подакцизных товаров в натуральном выражении;
- по товарам, в отношении которых установлены процентные (адвалорные) ставки – стоимость реализованных товаров без учета акцизов (таможенная стоимость ввезенных товаров с учетом таможенных пошлин).

В первичных учетных и (или) расчетных документах соответствующая сумма акцизов указывается отдельной строкой. При реализации подакцизных товаров, которые освобождены от налогообложения акцизами, первичные учетные и (или) расчетные документы составляются без выделения сумм акцизов и в них делается запись или проставляется штамп «Без акцизов».

Момент фактической реализации подакцизных товаров определяется как приходный на налоговый период день отгрузки подакцизных товаров, под которым понимается дата их отпуска со склада.

Сумма акцизов, уплаченная при приобретении либо ввозе на территорию

Республики Беларусь подакцизных товаров, включается в затраты по производству либо относится на увеличение стоимости указанных подакцизных товаров, за исключением сумм акцизов, уплаченных:

- на территории Республики Беларусь при приобретении подакцизных товаров либо их ввозе на территорию Республики Беларусь, использованных для производства других подакцизных товаров;

- при ввозе на территорию Республики Беларусь подакцизных товаров, в отношении которых установлены процентные (адвалорные) ставки акцизов, – в случае их последующей реализации на территории Республики Беларусь.

Суммы акцизов по подакцизным товарам, использованных в производстве других подакцизных товаров, по усмотрению плательщика могут быть включены в затраты по производству и реализации произведенных подакцизных товаров, либо отнесены на увеличение стоимости указанных подакцизных товаров. Расчет суммы акцизов, подлежащей включению в затраты, производится методом удельного веса или методом раздельного учета направления использования подакцизных товаров.

При методе удельного веса включение сумм акцизов в затраты производится пропорционально стоимости подакцизных товаров, использованных в производстве товаров (при установленной процентной (адвалорной) ставке акцизов), или объему подакцизных товаров (при установленной твердой (специфической) ставке акцизов), использованных в производстве товаров.

При методе раздельного учета в затраты включается сумма акцизов, фактически уплаченная при приобретении (ввозе на территорию Республики Беларусь) подакцизных товаров, использованных в производстве товаров.

Сумма акцизов по подакцизным товарам исчисляется как произведение налоговой базы и ставки акцизов. Сумма акцизов, подлежащая уплате плательщиком в бюджет, определяется как разница между общей суммой акцизов, исчисленной по итогам налогового периода, и суммой налоговых вычетов.

Налоговыми вычетами признаются суммы акцизов:

- предъявленные (уплаченные) на территории Республики Беларусь при приобретении (получении) подакцизных товаров (ввозе на территорию Республики Беларусь подакцизных товаров), использованных для производства других подакцизных товаров, в том числе уплаченные (возмещенные) собственником давальческого сырья;

- уплаченные плательщиком, производящим подакцизные товары из давальческого сырья, при приобретении (ввозе на территорию Республики

Беларусь) подакцизных товаров, использованных им в производстве подакцизных товаров из давальческого сырья;

- уплаченные при ввозе на территорию Республики Беларусь подакцизных товаров, в отношении которых установлены процентные (адвалорные) ставки акцизов, при последующей реализации таких подакцизных товаров на территории Республики Беларусь. Вычет указанных сумм акцизов производится в пределах сумм акцизов, исчисленных при реализации этих подакцизных товаров на территории Республики Беларусь.

Налоговым периодом акцизов признается календарный месяц. Плательщики ежемесячно представляют в налоговые органы налоговую декларацию не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Уплата акцизов производится не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

2.3 Налог на прибыль

2.3.1 Налог на прибыль в налоговой системе Республики Беларусь

Налог на прибыль является одной из основных современных форм налогового изъятия. Он занимает особое место в налоговых системах разных стран, так как напрямую уменьшает прибыль, которая является целью предпринимательской деятельности. Поэтому через этот налог государство может наиболее активно воздействовать на отдельных субъектов хозяйствования и развитие экономики в целом. Особенности его применения обусловлены теми или иными приоритетами конкретного государства или его экономическим положением.

По своей экономической сущности налог на прибыль является формой изъятия части чистого дохода, созданного производительным трудом и поступающего в государственный бюджет.

Налог на прибыль относится к группе прямых и пропорциональных налогов, поскольку его сумма, с одной стороны, зависит от конечных финансовых результатов деятельности организаций, а с другой – непосредственно относится на уменьшение их доходов. В отличие от косвенных налогов, которые не связаны с результатами финансово-хозяйственной деятельности субъекта и при использовании которых фискальный эффект достигается даже в условиях убыточной деятельности, налог на прибыль учитывает уровень платежеспособности налогоплательщика. При этом налоговый метод обложения прибыли обеспечивает правовую защиту имущественных интересов предприятия независимо от формы собственности. Он строится на стабильных и долговременных финансовых отношениях с бюджетом и обеспечивает

полную самостоятельность предприятий в распоряжении прибылью после его уплаты.

Являясь частью налоговой системы государства, налог на прибыль учитывает особенности налогообложения различных видов доходов хозяйствующих субъектов, направленные на выполнение основных функций налогов. Функциональная определенность налогообложения предопределяет особенности построения налогов, характер их действия и сферу применения, формируя таким образом налоговую политику государства.

Налог на прибыль объективно присуща фискальная функция. Наряду с НДС он является важнейшим источником бюджетных поступлений, так как на долю этого платежа приходится значительная часть от их общей суммы.

Кроме того, налог на прибыль широко используется в практике регулирования межбюджетных отношений. Ежегодно с принятием закона о бюджете устанавливаются пропорции его распределения по звеньям бюджетной системы. Так, в Законе Республики Беларусь «О республиканском бюджете на 2013 год» (далее – Закон о бюджете) утверждены нормативы отчислений от налога на прибыль, уплачиваемого организациями, имущество которых находится в собственности Республики Беларусь, и организациями, в уставных фондах которых 50 и более процентов акций (долей) принадлежит Республике Беларусь, а также организациями, являющимися участниками холдингов, в уставных фондах управляющих компаний которых 50 и более процентов акций (долей) находится в республиканской собственности и передано республиканским органам государственного управления и иным государственным организациям, подчиненным Правительству Республики Беларусь, в управление:

- получаемого на территории соответствующей области, в доход республиканского бюджета – в размере 50 %, в доход консолидированного бюджета области – в размере 50 %;
- получаемого на территории г. Минска, в доход республиканского бюджета – в размере 100 %.

Дальнейшее распределение налога на прибыль осуществляется в соответствии с Законом о бюджете и решениями областных советов депутатов при утверждении соответствующих местных бюджетов.

Основное функциональное предназначение налога на прибыль – стимулирование инвестиционных процессов в сфере производства продукции (работ, услуг), а также законного наращивания капитала. Вместе с тем из-за жесткой зависимости размера налога и уровня его воздействия на экономику изъятие значительной части прибыли в бюджет подрывает стимулы частнопредпринимательской производственной деятельности. В связи с этим

фискальная функция налога на прибыль является вторичной, что предопределяет относительно низкую его долю в налоговых поступлениях по сравнению с НДС и подоходным налогом почти во всех странах с развитой рыночной экономикой. Таким образом, в современном формировании налога на прибыль регулирующая (производственно-стимулирующая) функция превалирует над фискальной.

Оптимальное сочетание задач фискального и стимулирующего характера применительно к прибыли достигается за счет усиления при формировании налога на прибыль системы налоговых льгот, дифференциации ставок налогообложения. К налоговым льготам относятся меры по полному освобождению отдельных видов предпринимательства от налога на прибыль, частичному уменьшению объема облагаемой налогом прибыли, снижению ставок самого налога или предоставлению отсрочек налоговых платежей. Сформированная соответствующим образом система льгот, ставок и санкций позволяет государству создавать благоприятные условия для развития отдельных отраслей экономики, регионов страны, малого бизнеса, а также стимулировать внедрение достижений НТП, рост экспорта, расширение сферы социальных услуг.

2.3.2 Методика исчисления и уплаты налога на прибыль

Порядок определения налога на прибыль установлен главой 14 Налогового кодекса Республики Беларусь. Плательщиками налога на прибыль являются организации.

Объектом налогообложения налогом на прибыль признаются валовая прибыль, а также дивиденды и приравненные к ним доходы, начисленные белорусскими организациями. Валовой прибылью является сумма прибыли от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационных доходов, уменьшенных на сумму внереализационных расходов (с учетом результатов деятельности за пределами Республики Беларусь). При налогообложении прибыли не учитываются выручка и затраты, связанные с безвозмездной передачей товаров (работ, услуг), имущественных прав в пределах одного собственника.

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, уменьшенной на суммы налогов и сборов, уплачиваемых из выручки, и затратами по производству и реализации, учитываемыми при налогообложении. Прибыль (убыток) от реализации основных средств, нематериальных активов определяется как положительная (отрицательная) разница между выручкой от их реализации, уменьшенной на суммы налогов

и сборов, уплачиваемые из выручки, и остаточной стоимостью, а также затратами, связанными с реализацией.

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 (метода) начисления.

Внерезультационными доходами признаются доходы, полученные плательщиком при осуществлении своей деятельности и непосредственно не связанные с производством и реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав. В состав внереализационных доходов включаются:

- дивиденды, полученные от источников за пределами Республики Беларусь;
- проценты за пользование банком денежными средствами, находящимися на банковском счете;
- суммы неустоек (штрафов, пеней), суммы, полученные в результате применения иных мер ответственности, в том числе в результате возмещения убытков, за нарушение договорных обязательств;
- стоимость безвозмездно полученных товаров (работ, услуг), имущественных прав, иных активов, суммы безвозмездно полученных денежных средств (за исключением передачи в пределах одного собственника);
- суммы, полученные в погашение дебиторской задолженности после истечения сроков исковой давности, а также суммы, поступившие в погашение дебиторской задолженности, невозможной (нерезальной) для взыскания;
- стоимость принятого к учету имущества, оказавшегося в излишке по результатам инвентаризации. Такие доходы отражаются на дату оприходования имущества в бухгалтерском учете организации;
- доходы от операций по сдаче в аренду (финансовую аренду (лизинг)) имущества.

Внерезультационными расходами признаются расходы, потери, убытки, произведенные плательщиком для осуществления своей деятельности и непосредственно не связанные с производством и реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав:

- суммы неустоек (штрафов, пеней), суммы, уплаченные в результате применения иных мер ответственности, в том числе в результате возмещения убытков, за нарушение договорных обязательств;
- расходы по содержанию производственных мощностей и объектов, находящихся на консервации;
- расходы на содержание мобилизационных мощностей и объектов гражданской обороны, а также расходы на проведение мероприятий гражданской обороны;

- расходы по аннулированным производственным заказам, а также производствам, не давшим продукции;

- потери от остановки производства, простоев по внутрипроизводственным и внешним причинам;

- суммы недостач, потерь и порчи активов, в том числе произошедших сверх норм естественной убыли;

- потери и расходы в связи с чрезвычайными обстоятельствами (пожар, авария, стихийное бедствие, дорожно-транспортное происшествие), включая расходы, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий таких чрезвычайных обстоятельств;

- расходы по сдаче в аренду (финансовую аренду (лизинг)) имущества;

- разница между суммой расходов на содержание находящихся на балансе организации учреждений социально-культурного назначения и суммой доходов, связанных с эксплуатацией указанных учреждений и объектов, получаемых организациями.

Затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемые при налогообложении, представляют собой стоимостную оценку использованных в процессе производства и реализации природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, нематериальных активов, трудовых ресурсов и иных расходов на их производство и реализацию, отражаемых в бухгалтерском учете. Затраты определяются на основании документов бухгалтерского учета (при необходимости посредством проведения расчетных корректировок к данным бухгалтерского учета в рамках ведения налогового учета) и отражаются в том налоговом периоде, к которому они относятся (принцип начисления), независимо от времени (срока) оплаты (предварительная или последующая) с учетом следующих особенностей:

- затраты, производимые до начала осуществления деятельности организации по освоению новых производств, цехов и агрегатов (пусковые расходы), отражаются в порядке, предусмотренном учетной политикой организации, но не ранее чем со дня начала осуществления соответствующей деятельности организации, эксплуатации производств, цехов и агрегатов;

- при определении прибыли от реализации произведенных товаров (работ, услуг), а также приобретенных товаров принимаются затраты, приходящиеся на фактически реализованные товары (работы, услуги), рассчитанные на основе данных бухгалтерского учета;

- затраты, относящиеся к налоговому периоду, подтверждаемые первичными учетными документами, поступившими по истечении этого периода, отражаются в том налоговом периоде, к которому они относятся;

- отдельные виды затрат могут отражаться путем создания в

установленном порядке резервов предстоящих расходов, включая отчисления в резерв предстоящих расходов по ремонту основных средств (отчисления в ремонтный фонд);

- амортизационные отчисления отражаются по основным средствам и нематериальным активам, используемым в предпринимательской деятельности и находящимся в эксплуатации. Основные средства, находящиеся в запасе, простое (в том числе в связи с проведением ремонта) продолжительностью до трех месяцев, приравниваются к основным средствам, находящимся в эксплуатации.

Плательщик имеет право включить в затраты по производству и реализации часть первоначальной стоимости основных средств и (или) нематериальных активов в месяце, с которого начинают исчисляться амортизационные отчисления в бухгалтерском учете, в следующих пределах:

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

- по машинам и оборудованию, транспортным средствам (за исключением легковых автомобилей, кроме эксплуатируемых в качестве служебных, относимых к специальным, а также используемых для услуг такси) – не более 20 % первоначальной стоимости.

Плательщик вправе самостоятельно устанавливать объекты, в отношении каких он будет применять амортизационную премию (в учетной политике это закреплять не нужно). С момента принятия такого решения данные бухгалтерского и налогового учета по этим объектам совпадать не будут.

Затраты, не учитываемые при налогообложении, определены статьей 131 Налогового кодекса. К таким затратам, в частности, относятся следующие:

- на выполнение организацией или оплату работ (услуг), не связанных с производством и реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав, в том числе работы по благоустройству населенных пунктов;

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

- выплаты работникам в денежной и натуральной формах, носящие характер социальных льгот, дополнительно предоставляемых по решению нанимателя и (или) трудового коллектива сверх льгот, предусмотренных законодательством (премии, выплачиваемые за счет средств специального назначения и целевых поступлений, вознаграждения по итогам работы за год, материальная помощь);

- командировочные расходы сверх норм.

Кроме того, в расходы не включаются иные затраты, не связанные с

производством и реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав, не учитываемые при налогообложении в соответствии с законодательством. Т. е. в нормативном правовом акте в отношении конкретного вида расходов должно быть указано, что эти расходы не учитываются при налогообложении. Затраты, не учитываемые при налогообложении, не могут быть включены в состав внереализационных расходов.

Л ь г о т ы по налогу на прибыль:

- прибыль организаций (в размере не более 10 % валовой прибыли), переданная бюджетным организациям здравоохранения, образования, социального обеспечения, культуры, физкультуры и спорта, религиозным организациям, или использованная на оплату счетов за приобретенные и переданные указанным организациям товары (работы, услуги), имущественные права;

- прибыль организаций, использующих труд инвалидов, если численность инвалидов в них составляет не менее 50 % от списочной численности;

- прибыль организаций от реализации производимой ими продукции растениеводства (за исключением цветоводства, выращивания декоративных растений), пчеловодства, животноводства и рыбоводства;

- прибыль организаций, полученная от производства продуктов детского питания;

- прибыль организаций, полученная от реализации товаров собственного производства, которые являются инновационными или высокотехнологичными (если доля выручки от реализации высокотехнологичных товаров в общем объеме выручки превышает 50 %);

- прибыль организаций культуры, полученная от осуществления культурной деятельности;

- прибыль учреждений образования от приносящей доходы деятельности.

Плательщики вправе уменьшить налоговую базу на сумму убытка, полученного в предыдущих налоговых периодах, начиная с убытка, полученного в 2011 году.

Убытки, полученные от следующих групп операций, переносятся на прибыль текущего налогового периода, полученную от этих же групп операций:

- первая группа – операции с производными финансовыми инструментами, с ценными бумагами, включая производные ценные бумаги;

- вторая группа – операции по отчуждению имущества, относимого в соответствии с законодательством к основным средствам (в том числе части капитального строения (здания, сооружения), являющегося основным средством), не завершенных строительством объектов и их частей и неустановленного оборудования.

Убытки, оставшиеся после исключения убытков первой и второй групп операций, переносятся на прибыль текущего налогового периода, независимо от каких операций и видов деятельности она получена.

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

Ставка налога на прибыль составляет 18 %.

Организации, осуществляющие производство лазерно-оптической техники, у которых доля этой техники в общем объеме их производства составляет не менее 50 %, уплачивают налог на прибыль по ставке 10 %.

По ставке 5 % уплачивают налог на прибыль члены научно-технологической ассоциации, созданной в соответствии с законодательством Белорусским государственным университетом, в части выручки от реализации информационных технологий и услуг по их разработке.

При налогообложении прибыли, полученной от реализации долей в уставном фонде (паев, акций) организаций ставка налога составляет 9 %.

Дивиденды облагаются налогом на прибыль по ставке 12 %.

Научно-технологические парки, центры трансфера технологий, резиденты научно-технологических парков уплачивают налог на прибыль по ставке 10 %.

Прибыль, полученная от реализации товаров собственного производства, включенных в перечень высокотехнологичных товаров, облагается налогом на прибыль по ставке 10 %.

Налоговым периодом налога на прибыль признается календарный год, для налога с дивидендов, начисленных белорусскими организациями – календарный месяц. Сумма налога исчисляется нарастающим итогом как произведение налоговой базы, уменьшенной на сумму льгот, а также сумму убытков, переносимую на прибыль этого налогового периода, и налоговой ставки.

Налоговая декларация по налогу на прибыль по итогам истекшего налогового периода представляется в налоговые органы не позднее 20 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, независимо от наличия либо отсутствия объектов налогообложения. Не требуется представление декларации бюджетными организациями, общественными и религиозными организациями (объединениями),

республиканскими государственно-общественными объединениями, иными некоммерческими организациями при отсутствии по итогам истекшего налогового периода валовой прибыли (убытка).

Уплата налога на прибыль в течение налогового периода производится ежеквартально **текущими платежами** одним из следующих методов:

- исходя из результатов деятельности за прошлый налоговый период.

Сумма налога, подлежащая уплате, составляет $\frac{1}{4}$ суммы налога на прибыль по итогам прошлого налогового периода. Данный метод не применяется, если в прошлом налоговом периоде прибыль отсутствовала;

- исходя из суммы налога на прибыль, предполагаемой по итогам текущего налогового периода, которая должна составлять не менее 80 % фактической суммы налога на прибыль по итогам текущего налогового периода. Сумма налога, подлежащая уплате, должна составлять $\frac{1}{4}$ предполагаемой суммы налога на прибыль.

Уплата текущих платежей производится не позднее 22 апреля, 22 июня, 22 сентября и 22 декабря текущего налогового периода.

По окончании календарного года производится расчет налога исходя из фактически полученной суммы валовой прибыли. Если данная сумма превышает общую сумму уплаченных текущих платежей, то до 22 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, производится доплата налога на прибыль.

Имеются особенности исчисления и уплаты налога на прибыль государственным объединением «Белорусская железная дорога»:

- уплата налога по сводному балансу основной деятельности производится в централизованном порядке Управлением Белорусской железной дороги;

- порядок и сроки представления налоговых деклараций и уплаты налога на прибыль по сводному балансу основной деятельности определены Указом Президента Республики Беларусь от 3 апреля 2006 года № 186;

- в декларации по налогу на прибыль учитываются налоговые льготы, предусмотренные для Белорусской железной дороги и каждой организации, входящей в ее состав;

- декларация по налогу на прибыль по сводному балансу основной деятельности представляется ежеквартально и в целом за год до 30 числа месяца, следующего за отчетным периодом;

- в течение квартала налог уплачивается до 22 числа каждого месяца равными долями в размере $\frac{1}{3}$ расчетной суммы налога на квартал. Расчетная сумма определяется исходя из планируемой суммы прибыли на основании финансовой модели работы дороги;

- после представления налоговой декларации сопоставляется сумма,

подлежащая перечислению по итогам работы за квартал, и сумма, фактически перечисленная в течение квартала. Если подлежащая перечислению сумма превышает фактически перечисленную, то производится доплата налога, в обратном случае производится зачет в счет будущих платежей. Доплата (зачет) производится в 10-дневный срок с момента подачи налоговой декларации.

Сумма налога на прибыль с дивидендов, исчисляется как произведение налоговой базы и налоговой ставки, удерживается и перечисляется в бюджет белорусскими организациями, начислившими дивиденды. Такие белорусские организации признаются налоговыми агентами. Перечисление в бюджет сумм налога на прибыль по дивидендам производится налоговыми агентами не позднее 22-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором были начислены дивиденды.

2.4 Налог на доходы иностранных организаций

Порядок исчисления и уплаты налога на доходы иностранных организаций определен главой 15 Налогового кодекса Республики Беларусь. Плательщиками налога являются иностранные организации, не осуществляющие деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство, но извлекающие доходы из источников в Республике Беларусь.

Объектом налогообложения налогом на доходы иностранных организаций признаются следующие доходы, полученные плательщиком от источников в Республике Беларусь:

- плата за перевозку, фрахт в связи с осуществлением международных перевозок (за исключением оплаты билетов на перевозку пассажиров в международных перевозках, платы за перевозку, фрахт в связи с осуществлением международных перевозок грузов морским транспортом), а также за оказание транспортно-экспедиционных услуг. Международной признается перевозка, при осуществлении которой хотя бы один из пунктов транспортировки (отправки или назначения) находится в иностранном государстве;

- процентные (купонные) доходы от долговых обязательств любого вида независимо от способа их оформления, в том числе доходы по кредитам, займам, по ценным бумагам, от пользования временно свободными средствами на счетах в банках Республики Беларусь;

- роялти – вознаграждение за использование имущественных прав или предоставление права пользования имущественными правами на объекты авторского права, включая произведения литературы, искусства, науки,

- компьютерные программы, плата за лицензию, патент, товарный знак, знак обслуживания, фирменное наименование, чертеж, полезную модель, схему, формулу, 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;

- дивиденды и приравненные к ним доходы;

- доходы от реализации на территории Республики Беларусь товаров на условиях договоров поручения, комиссии и иных аналогичных гражданско-правовых 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, проектно-конструкторские разработки и иные аналогичные работы);

- доходы от предоставления дискового пространства и (или) канала связи для размещения информации на сервере и услуг по его техническому обслуживанию;

- доходы от отчуждения недвижимого имущества, находящегося на территории Республики Беларусь, ценных бумаг, долей в уставном фонде (паев, акций) организаций либо их части;

- доходы от оказания консультационных, бухгалтерских, аудиторских, маркетинговых, юридических, инжиниринговых, курьерских, посреднических, управленческих услуг, услуг в сфере образования, по хранению имущества, страхованию, рекламе, сопровождению и охране грузов;

- доходы от деятельности по обработке данных, услуги хостинга, доходы от деятельности с базами данных, услуги поисковых порталов и поисковых машин в сети Интернет.

Налоговая база налога на доходы определяется как общая сумма доходов плательщика. В отдельных случаях из доходов вычитаются расходы (для роялти, при реализации товаров на условиях договоров поручения, комиссии, проведении культурно-зрелищных мероприятий), при условии, что к дате начисления (выплаты) доходов в распоряжении налогового агента

имеются представленные иностранной организацией документально подтвержденные данные о таких затратах.

Ставки налога на доходы устанавливаются в следующих размерах:

- за перевозку, фрахт в связи с осуществлением международных перевозок, а также за оказание транспортно-экспедиционных услуг – 6 %;
- процентные (купонные) доходы от долговых обязательств любого вида – 10 %;
- по дивидендам, а также при реализации долей в уставном фонде (паев, акций) организаций либо их части – 12 %;
- по другим доходам – 15 %.

Налоговым периодом признается календарный месяц, на который приходится дата возникновения обязательства по уплате налога на доходы, то есть день начисления иностранной организации дохода (платежа), в качестве которого может выступать:

- дата отражения в бухгалтерском учете факта выполнения иностранной организацией работ, оказания услуг, приобретения у иностранной организации недвижимого имущества, приобретения доли (пая, акций), принадлежащей иностранной организации как участнику организации, либо ее части;
- дата отражения в бухгалтерском учете обязательств перед иностранной организацией по выплате доходов в виде дивидендов, доходов от долговых обязательств, роялти, операций по реализации (погашению) ценных бумаг (кроме акций), реализации товаров на условиях договоров поручения, комиссии и иных аналогичных гражданско-правовых договоров;
- дата отражения в бухгалтерском учете факта выплаты налоговым агентом дохода иностранной организации (факта осуществления платежа, передачи имущества, имущественных прав, проведения зачета встречных однородных требований в зависимости от установленной сторонами договора формы расчета).

Налог на доходы исчисляется, удерживается и перечисляется в бюджет юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями, начисляющими и (или) выплачивающими доход иностранной организации. Данные лица и индивидуальные предприниматели являются налоговыми агентами.

Налоговая декларация по налогу на доходы представляется налоговым агентом не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, уплата налога производится не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Иностранная организация, получающая доходы от проведения на территории Республики Беларусь аттракционов и зверинцев, уплачивает налог на доходы самостоятельно. Представление декларации в налоговые органы по месту

проведения аттракционов и зверинцев и уплата налога на доходы производятся этой иностранной организацией не позднее рабочего дня, следующего за днем проведения последнего из таких мероприятий.

2.5 Подоходный налог с физических лиц

Порядок исчисления и уплаты подоходного налога с физических лиц определен главой 16 Налогового кодекса Республики Беларусь. Плательщиками подоходного налога являются физические лица.

Объектом налогообложения подоходным налогом признаются доходы, полученные плательщиками:

- от источников в Республике Беларусь и за рубежом – для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами;
- от источников в Республике Беларусь – для физических лиц, не признаваемых налоговыми резидентами.

Не являются объектом налогообложения доходы, полученные плательщиками:

- от операций, связанных с имущественными и неимущественными отношениями лиц, состоящих в отношениях близкого родства (родители, дети, родные братья и сестры, дед, бабушка, внуки, прадед, прабабушка, правнуки, супруги) или свойства (близкие родственники другого супруга), опекуна, попечителя и подопечного, за исключением доходов, полученных по трудовым договорам, договорам купли-продажи и иным гражданско-правовым договорам, связанным с осуществлением предпринимательской деятельности;
- в размере оплаты стоимости медицинских услуг или возмещения расходов на оплату таких услуг в случае получения плательщиком увечья или иного повреждения здоровья по вине других лиц, в том числе в результате противоправных действий, чрезвычайного и (или) дорожно-транспортного происшествий;
- в размере превышения платы за оказываемые учреждением образования услуги в сфере образования над фактически вносимой суммой платы за соответствующие услуги в сфере образования в этом учреждении образования;
- в размере стоимости обучения плательщиков, осваивающих содержание образовательных программ дополнительного образования взрослых при их переподготовке, профессиональной подготовке, повышении квалификации, стажировке, обучении на обучающих курсах, связанных с осуществляемой нанимателем деятельностью, оплаченных за счет средств бюджета, организации или индивидуального предпринимателя, являющихся местом их основной работы (службы, учебы).
- в виде выплат, производимых организацией или индивидуальным

предпринимателем и компенсируемых в соответствии с законодательством за счет средств республиканского бюджета, предназначенных для возмещения расходов по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС;

- в размере стоимости товаров, розданных в рамках проведения рекламы и рекламных игр, если по условиям их проведения отсутствуют сведения о получателях таких товаров;

- в денежной или натуральной форме от другого лица для исполнения его поручения по осуществлению каких-либо расчетов, оплаты в его пользу или в пользу третьих лиц за товары (работы, услуги) либо по передаче третьим лицам полученных средств и исполнению обязательств, в том числе налоговых;

- в размере государственной адресной социальной помощи, государственных социальных льгот и социальной поддержки, предоставляемых в случаях, установленных законодательными актами Республики Беларусь.

Л ь г о т ы по подоходному налогу:

- пособия по государственному социальному страхованию и государственному социальному обеспечению и надбавки к ним, кроме пособий по временной нетрудоспособности (в том числе пособий по уходу за больным ребенком), пособия по безработице, субсидии для компенсации расходов безработных в связи с организацией предпринимательской деятельности, пособия, выплачиваемые из средств бюджета;

- пенсии, ежемесячные денежные содержания отдельным государственным служащим;

- все виды предусмотренных законодательными актами, постановлениями Совета Министров Республики Беларусь компенсаций (за исключением компенсации за неиспользованный трудовой отпуск, компенсации за износ транспортных средств, оборудования, инструментов и приспособлений, принадлежащих работнику), в том числе связанных с получением выходных пособий в связи с прекращением трудовых договоров (при выходе на пенсию – до 9 среднемесячных заработных плат работника);

- алименты;

- государственные премии Республики Беларусь;

- ежемесячные денежные выплаты плательщикам, имеющим почетные звания;

- суммы единовременной материальной помощи, оказываемой в связи с чрезвычайными обстоятельствами;

- суммы материальной помощи, оказываемой в соответствии с законодательными актами, постановлениями Совета Министров Республики

Беларусь;

- стоимость путевок, за исключением туристических, в санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, оплаченных за счет средств социального страхования, а также средств бюджета;

- стоимость путевок в санаторно-курортные и оздоровительные организации Республики Беларусь, приобретенных для детей в возрасте до 18 лет и оплаченных (возмещенных) за счет средств организации в пределах 2 185 000 рублей на каждого ребенка от каждого источника в течение налогового периода;

- стипендии обучающихся, надбавки к стипендиям за успехи в учебе, научной и общественной работе, доплаты к стипендиям, материальная помощь обучающимся, выплачиваемые за счет средств республиканского и (или) местных бюджетов, государственного внебюджетного фонда социальной защиты населения Республики Беларусь, организаций потребительской кооперации;

- стипендии, учреждаемые Президентом Республики Беларусь, а также поощрения специального фонда Президента Республики Беларусь по социальной поддержке одаренных учащихся и студентов;

- доходы плательщиков, получаемые от физических лиц в виде наследства;

- подарки, получаемые от физических лиц – до 33 100 000 рублей, в сумме от всех источников в течение налогового периода;

- материальная помощь, подарки и призы, путевки, получаемые по месту основной работы (в том числе пенсионерами) – до 10 000 000 рублей, от иных источников – 660 000 рублей, от каждого источника в течение налогового периода;

- оплата страховых услуг страховых организаций Республики Беларусь (добровольное страхование жизни, дополнительной пенсии, медицинских расходов) по месту основной работы (в том числе пенсионерам) – до 6 000 000 рублей, от каждого источника в течение налогового периода;

- призы, полученные спортсменами за участие в международных и республиканских соревнованиях, а также победителями республиканских соревнований, – в размерах, определяемых Президентом Республики Беларусь и (или) Советом Министров Республики Беларусь;

- безвозмездная (спонсорская) помощь в денежной и натуральной формах, получаемая от белорусских организаций и граждан Республики Беларусь инвалидами, несовершеннолетними детьми-сиротами и детьми, оставшимися без попечения родителей, – до 66 150 000 рублей, в сумме от всех источников в течение налогового периода; плательщиками, нуждающимися в получении медицинской помощи, в том числе проведении

операций, – независимо от суммы при наличии соответствующего подтверждения, выдаваемого в порядке, установленном Министерством здравоохранения Республики Беларусь;

- вознаграждения, выплачиваемые за передачу в государственную собственность кладов;

- доходы в виде выигрышей, полученных по всем видам лотерей, по электронным интерактивным играм, от игорного бизнеса, по государственным ценным бумагам бывшего СССР и Республики Беларусь, облигациям;

- доходы в виде процентов, полученных по банковским счетам, вкладам (депозитам) в банках, находящихся на территории Республики Беларусь;

- материальная помощь, подарки, призы, путевки, получаемые от профсоюзных организаций членами таких организаций, – до 2 000 000 рублей от каждой профсоюзной организации в течение налогового периода;

- одноразовые безвозмездные субсидии, предоставляемые в соответствии с законодательством на строительство (реконструкцию) или покупку жилых помещений физическим лицам, состоящим на учете нуждающихся в улучшении жилищных условий;

- стоимость форменной одежды, выдаваемой в соответствии с законодательством;

- доходы от возмездного отчуждения в течение пяти лет (в том числе путем продажи, мены, ренты) одного жилого дома с хозяйственными постройками, одной квартиры, одной дачи, одного садового домика с хозяйственными постройками, одного гаража, одного машино-места, одного земельного участка, в течение календарного года – одного автомобиля или другого механического транспортного средства;

- доходы от возмездного отчуждения имущества, полученного плательщиком по наследству,

- доходы в виде безналичной оплаты организацией стоимости обучения плательщика в учреждениях образования Республики Беларусь при получении первого высшего, первого среднего специального, первого профессионально-технического образования;

- доходы, полученные молодыми и многодетными семьями, состоящими на учете нуждающихся в улучшении жилищных условий или состоявшими на этом учете на дату заключения с банком кредитного договора, в виде финансовой поддержки государства в погашении задолженности по кредитам, выданным банками на строительство (реконструкцию) или приобретение жилых помещений;

При определении налоговой базы подоходного налога учитываются все доходы плательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной

формах. Если из дохода плательщика по его распоряжению, по решению суда или иных органов производятся какие-либо удержания, такие удержания не уменьшают налоговую базу. Налоговая база определяется за каждый календарный месяц налогового периода как денежное выражение доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов (стандартных, социальных, имущественных), применяемых последовательно.

При определении размера налоговой базы плательщик имеет право применить следующие **стандартные налоговые вычеты**:

- 550 000 рублей в месяц при получении дохода в сумме, не превышающей 3 350 000 рублей в месяц;

- 155 000 рублей в месяц на ребенка до 18 лет и (или) каждого иждивенца. Иждивенцами признаются: лица, находящиеся в отпуске по уходу за ребенком до достижения им возраста 3 лет, обучающиеся старше 18 лет, получающие на дневной форме обучения общее среднее, специальное, первое профессионально-техническое, первое среднее специальное, первое высшее образование, несовершеннолетние, над которыми установлены опека или попечительство. Стандартный налоговый вычет предоставляется обоим родителям. Вдове (вдовцу), одинокому родителю, приемному родителю, опекуну или попечителю стандартный налоговый вычет предоставляется в размере 310 000 рублей в месяц на каждого ребенка до 18 лет и (или) каждого иждивенца. Родителям, имеющим двух и более детей в возрасте до 18 лет или детей-инвалидов в возрасте до 18 лет, стандартный налоговый вычет предоставляется в размере 310 000 рублей на каждого ребенка в месяц;

- 780 000 рублей в месяц для лиц, заболевших и перенесших лучевую болезнь, получивших инвалидность, вызванную последствиями катастрофы на Чернобыльской АЭС, другими радиационными авариями, принимавших участие в работах по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС, Героев Социалистического Труда, Героев Советского Союза, Героев Беларуси, полных кавалеров орденов Славы, Трудовой Славы, Отечества, участников Великой Отечественной войны, лиц, имеющих право на льготное налогообложение в соответствии с Законом Республики Беларусь «О ветеранах», инвалидов I и II групп независимо от причин инвалидности, инвалидов с детства, детей-инвалидов в возрасте до 18 лет.

Стандартные налоговые вычеты предоставляются плательщику по месту его основной работы на основании документов, подтверждающих право на такие вычеты. При отсутствии места основной работы стандартные налоговые вычеты предоставляются налоговым агентом или налоговым органом по письменному заявлению плательщика при предъявлении

трудоустройке.

Плательщик имеет право применить следующие **социальные налоговые вычеты**, в размере сумм, уплаченных за себя, а также за лиц, состоящих с ним в отношениях близкого родства:

- за обучение в учреждениях образования Республики Беларусь при получении первого высшего, первого среднего специального или первого профессионально-технического образования, а также на погашение кредитов и, займов, полученных на эти цели. Право на применение данного социального налогового вычета имеют оба родителя независимо от того, кем из них осуществлены расходы;

- в сумме до 10 000 000 рублей в течение налогового периода, уплаченной страховым организациям Республики Беларусь 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.

Социальные налоговые вычеты предоставляются плательщикам по месту основной работы, а в отдельных случаях – налоговым органом при подаче налоговой декларации.

Документы, подтверждающие фактическую оплату услуг в сфере образования (страховых взносов), должны содержать информацию о плательщике либо лице, за которое производится оплата, сумме и дате оплаты, назначении платежа. Если документы не содержат указанные реквизиты, к ним прилагается справка получателя платежа, скрепленная печатью, содержащая недостающую информацию. Допускается представление копий платежных документов. В этом случае налоговым агентом (налоговым органом) копии документов сверяются с их оригиналами, о чем делается соответствующая отметка на копиях документов, а на оригиналах этих документов – отметка о сумме предоставленного социального налогового вычета. В случае утери плательщиком документов налоговому агенту (налоговому органу) представляется письменное подтверждение получателя денежных средств о поступлении таких средств с указанием фамилии, имени, отчества плательщика, суммы и даты оплаты, назначения платежа.

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

К **имущественному налоговому вычету** относятся фактически произведенные плательщиком и членами его семьи, состоящими на учете нуждающихся в улучшении жилищных условий, расходы на строительство (включая реконструкцию) либо приобретение на территории Республики

Беларусь индивидуального жилого дома или квартиры, а также на погашение кредитов и займов, полученных на эти цели. Расходы на реконструкцию принимаются к вычету при условии, что в результате такой реконструкции физические лица утрачивают основания для признания их нуждающимися в улучшении жилищных условий.

В ходе строительства жилого дома или квартиры плательщик имеет право отказаться от части работ, предусмотренных договором («отказные работы») и нести расходы по ним, включая приобретение материалов, самостоятельно. В этом случае имущественный налоговый вычет предоставляется в размере стоимости «отказных работ», предусмотренной договором на строительство и распространяется на работы, связанные с внутренней отделкой (оклейкой обоями, окраской, облицовкой), а также покрытие полов, установку дверных блоков в межкомнатных перегородках, сантехнических приборов и оборудования (кроме унитазов, приборов учета воды и газа), электрических плит.

Документы, подтверждающие фактически понесенные расходы, должны содержать информацию о плательщике либо лице, за которое производится оплата, сумме и дате оплаты, назначении платежа. Если документы не содержат указанные реквизиты, к ним прилагается справка получателя платежа, скрепленная печатью, содержащая недостающую информацию. Допускается представление копий платежных документов. В этом случае налоговым агентом (налоговым органом) копии документов сверяются с их оригиналами, о чем делается соответствующая отметка на копиях документов, а на оригиналах этих документов – отметка о сумме предоставленного имущественного налогового вычета. В случае утери плательщиком документов налоговому агенту (налоговому органу) представляется письменное подтверждение получателя денежных средств о поступлении таких средств с указанием фамилии, имени, отчества плательщика, суммы и даты оплаты, назначения платежа.

В случае применения (частичного применения) имущественного налогового вычета плательщик не вправе применить его повторно в отношении иной квартиры или иного индивидуального жилого дома. Если в налоговом периоде имущественный налоговый вычет не может быть использован полностью, его остаток переносится на последующие налоговые периоды до полного его использования. При этом вычет может быть распределен между супругами в пропорции, указанной в их письменном заявлении.

Имущественный налоговый вычет предоставляется плательщикам по месту основной работы, а в отдельных случаях – налоговым органом при подаче налоговой декларации.

Имущественный налоговый вычет также предоставляется при реализации принадлежащего плательщику имущества. В этом случае вычету подлежат суммы фактически произведенных плательщиком и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением и (или) реализацией имущества, либо сумма, равная 10 % доходов, полученных от реализации имущества. При этом имущественный налоговый вычет предоставляется по выбору плательщика налоговым агентом, приобретающим у плательщика имущество, либо налоговым органом при подаче налоговой декларации по окончании налогового периода.

Отдельные категории плательщиков (индивидуальные предприниматели, частные нотариусы, адвокаты, спортсмены и их тренеры, получающие доходы от личной деятельности за участие в коммерческих, спортивных соревнованиях) имеют право уменьшить полученные доходы на величину **профессиональных налоговых вычетов**, равных понесенным ими расходам.

Ставка подоходного налога с физических лиц составляет 12 %. Ставка налога устанавливается в размере 9 % в отношении доходов, полученных от резидентов и резидентами Парка высоких технологий, а также физическими лицами, участвующими в реализации бизнес-проектов в сфере новых и высоких технологий. По ставке 15 % налог взимается в отношении доходов, получаемых белорусскими индивидуальными предпринимателями (частными нотариусами, адвокатами) от осуществления предпринимательской (частной нотариальной, осуществляемой индивидуально адвокатской) деятельности.

Обязанность по исчислению, удержанию и перечислению подоходного налога с физических лиц возлагается на организации и индивидуальных предпринимателей, выплачивающих доходы плательщикам. В данном случае организации и индивидуальные предприниматели выступают в качестве налоговых агентов. Исчисление подоходного налога производится налоговыми агентами ежемесячно с учетом следующих особенностей:

- доходы, исчисленные в одном месяце, но приходящиеся на другие месяцы (например, за период нахождения плательщика в отпуске, пособия по временной нетрудоспособности), включаются в доходы месяца, за который они начислены;
- доходы, выплачиваемые в виде премий и вознаграждений любого характера и периодичности, включаются в доходы того месяца, в котором осуществляется их начисление, независимо от того, за какие периоды времени такие суммы выплачиваются;
- стандартные налоговые вычеты производятся в размерах, действовавших в месяце, за который исчисляется подоходный налог.

Налоговые агенты обязаны удержать исчисленную сумму подоходного налога непосредственно из доходов плательщика при их фактической выплате. Данное правило не распространяется на случаи выплаты доходов в виде оплаты труда за первую половину (аванс) месяца и премий. Перечисление подоходного налога производится налоговыми агентами не позднее дня получения в банке наличных денежных средств на выплату доходов плательщикам, либо дня перечисления доходов на счета плательщиков.

Излишне удержанные, а также не удержанные или не полностью удержанные налоговым агентом суммы подоходного налога с доходов плательщика, полученных в предшествующие налоговые периоды, подлежат возврату или удержанию, но не более чем за 3 предшествующих года.

Фактически уплаченные (удержанные) плательщиком суммы налогов с доходов, полученных в иностранном государстве, принимаются к зачету при уплате подоходного налога в Республике Беларусь. Исключение составляют доходы, полученные из оффшорных зон – государств (территорий), в которых действует льготный налоговый режим и (или) не предусматриваются раскрытие и предоставление информации о финансовых операциях. Для проведения зачета плательщик обязан представить в налоговый орган по месту постановки на учет документы о полученном доходе и об уплате им налога в иностранном государстве, подтвержденные налоговым или иным компетентным органом этого иностранного государства.

В отдельных случаях у плательщиков возникает обязанность предоставить налоговую декларацию. К таким случаям, в частности, относится получение доходов от физических лиц, не являющихся налоговыми агентами, от источников за пределами Республики Беларусь, получение займов, кредитов, ссуд от иностранных организаций, превышение стоимости полученных подарков и величины спонсорской помощи над суммой, подлежащей льготированию. В этих случаях налоговая декларация представляется плательщиками не позднее 1 марта, налог уплачивается не позднее 15 мая года, следующего за истекшим налоговым периодом. Оплата производится на основании извещения, вручаемого плательщику налоговым органом не позднее 1 мая года, следующего за отчетным налоговым периодом.

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

2.6 Ресурсные платежи

2.6.1 Налог на недвижимость

Порядок исчисления и уплаты налога на недвижимость определен главой 17 Налогового кодекса Республики Беларусь. Плательщиками налога на недвижимость являются организации и физические лица. Не являются плательщиками бюджетные организации за исключением отдельных случаев сдачи данными организациями объектов в аренду.

Объектами налогообложения налогом на недвижимость признаются капитальные строения (здания, сооружения), их части, в том числе сверхнормативного незавершенного строительства, а также машино-места, которые являются собственностью плательщиков, либо находятся у них на правах хозяйственного ведения или оперативного управления.

В условиях аренды плательщиком налога на недвижимость является собственник имущества, т.е. арендодатель. Исключения составляют следующие случаи:

- финансовый лизинг. Финансовым признается лизинг, при котором лизинговые платежи в течение срока лизинга (не менее 1 года) обеспечивают возмещение лизингодателю не менее 75 % контрактной стоимости предмета лизинга независимо от того, будет ли сделка завершена выкупом предмета лизинга лизингополучателем или его возвратом лизингодателю. При финансовом лизинге плательщиком налога на недвижимость является лицо, у которого в соответствии с договором объект лизинга находится на балансе;
- аренда, иное возмездное или безвозмездное пользование объектов, взятых у физических лиц, а также иностранных организаций. В данном случае плательщиком налога на недвижимость является арендатор.

Капитальным строением признается строительная система, предназначенная для проживания и (или) пребывания людей, хранения имущества, производства или реализации товаров (работ, услуг), выполнения различного вида производственных процессов, перемещения людей и (или) грузов. Для целей исчисления налога на недвижимость к капитальным строениям также относятся передаточные устройства – устройства электропередачи и связи, трубопроводы и газопроводы (в том числе магистральные), канализационные, водопроводные сети, илопроводы, цементопроводы и т. п.

У организаций **не признаются объектом** капитальные строения сверхнормативного незавершенного строительства в случае их финансирования из бюджета или относящиеся к объектам жилищного строительства, а также в части стоимости строительства, осуществляемого

собственными силами без привлечения сторонней строительной организации. Кроме того, не являются объектом культовые капитальные строения, в том числе не завершенные строительством, религиозных организаций.

Льготы по налогу на недвижимость распространяются на следующие объекты:

- капитальные строения, их части социально-культурного назначения, жилищного фонда, организаций культуры. Данная льгота распространяется на организации, взявшие указанные объекты в аренду (иное возмездное или безвозмездное пользование) у физических лиц;
- законсервированные объекты;
- объекты, предназначенные для охраны окружающей среды и улучшения экологической обстановки;
- материальные историко-культурные ценности;
- автомобильные дороги общего пользования, а также расположенные на них объекты дорожного сервиса;
- впервые введенные в действие объекты организаций в течение одного года с момента их ввода в эксплуатацию;
- объекты благоустройства населенных пунктов, содержащиеся за счет средств бюджета;
- принадлежащее физическому лицу на праве собственности одно жилое помещение в многоквартирном или в блокированном жилом доме.

При сдаче в аренду (иное возмездное либо безвозмездное пользование) льготных объектов, а также объектов бюджетных организаций такие объекты облагаются налогом на недвижимость в общеустановленном порядке (утрачивается право на льготу) за исключением случаев сдачи в аренду:

- бюджетным организациям;
- организациям, осуществляющим социально-культурную деятельность и получающим субсидии из бюджета;
- бюджетными организациями и 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 детей в специализированных учебно-спортивных учреждениях;
- научным организациям;

- центрам трансфера технологий;
- научно-технологическими парками – их резидентам;
- организациям культуры.

Налоговая база налога на недвижимость:

- для организаций – остаточная стоимость объектов на 1 января календарного года;
- для физических лиц – оценочная стоимость принадлежащих им объектов.

По объектам, взятым в аренду (иное возмездное и безвозмездное пользование) у физических лиц, налоговая база определяется исходя из стоимости, указанной в договоре, но не менее стоимости, определенной исходя из их оценки:

- по оценочной стоимости, определенной территориальными организациями по государственной регистрации недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним по обращениям собственников на 1 января текущего года;

- указанной в заключении об оценке (по рыночной стоимости) на 1 января текущего года, выданной оценщиком, имеющим свидетельство об аттестации оценщика на право проведения независимой оценки соответствующего вида объекта оценки;

- произведенной в ином порядке, установленном Президентом Республики Беларусь.

Годовая ставка налога на недвижимость устанавливается:

- для организаций – 1 %;
- для физических лиц, гаражных кооперативов, автомобильных стоянок, садоводческих товариществ, жилищно-строительных, потребительских кооперативов, товариществ собственников, созданных для обслуживания жилых домов, – 0,1 %;
- по объектам сверхнормативного незавершенного строительства – 2 % от стоимости таких объектов.

Местные Советы депутатов имеют право увеличивать (уменьшать), но не более чем в 2 раза ставки налога на недвижимость (за исключением ставок налога по неиспользуемым либо неэффективно используемым объектам). Такие решения не распространяются на юридические лица и индивидуальных предпринимателей, получающих государственную поддержку в виде изменения установленного законодательством срока уплаты налогов, сборов, таможенных платежей и пени, финансовой помощи из республиканского бюджета. Исчисление и уплата налога по ставкам, увеличенным (уменьшенным) местными Советами депутатов, производится с 1 января года, следующего за годом, в котором соответствующее решение

принято.

Областные (Минский городской) Советы депутатов имеют право увеличивать, но не более чем в 5 раз, ставки налога по неиспользуемым либо неэффективно используемым объектам. Перечень таких объектов утверждается ежегодно до 1 января областными (Минским городским) Советами депутатов или по их поручению областными (Минским городским) исполнительными комитетами.

При наличии объектов за пределами районов, в которых организация состоит на учете, налог исчисляется с применением коэффициентов, установленных местными советами тех районов, где находится объект. Для сооружений, находящихся одновременно на территории нескольких районов (например, ЛЭП), а также для сборно-разборных и передвижных зданий, биотуалетов применяются коэффициенты той территории, где расположена организация, на балансе которой эти объекты числятся.

Налоговым периодом по налогу на недвижимость признается календарный год.

Налоговая декларация по налогу на недвижимость представляется до 20 марта отчетного года. Уплата налога производится организациями по их выбору один раз в год в размере годовой суммы налога не позднее 22 марта налогового периода или ежеквартально не позднее 22-го числа третьего месяца каждого квартала в размере ¼ годовой суммы налога.

Если в течение года происходит изменение величины объекта налогообложения (приобретение, выбытие капитальных строений), либо у плательщика появляется (утрачивается) право на освобождение от налога на недвижимость, то с квартала, следующего за кварталом, в котором произошли данные изменения, производится пересчет суммы налога.

Налог уплачивается по месту регистрации плательщика независимо от места нахождения объекта, налог на незавершенное строительство – по месту нахождения объекта.

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

Физические лица уплачивают налог на недвижимость не позднее 15 ноября текущего года на основании извещения налогового органа, ежегодно вручаемого до 1 августа текущего налогового периода. Если извещение вручено позже 1 августа, то налог уплачивается не позднее 30 календарных дней со дня вручения извещения. Уплата налога может производиться не лично физическим лицом, а гаражным кооперативом, садоводческим товариществом, дачным кооперативом.

2.6.2 Земельный налог

Порядок исчисления и уплаты земельного налога определены главой 18 Налогового кодекса Республики Беларусь. П л а т е л ь щ и к а м и земельного налога являются организации и физические лица. Бюджетные организации не являются плательщиками налога, за исключением отдельных случаев сдачи данными организациями капитальных строений в аренду.

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

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

- в частной собственности, постоянном, временном пользовании организаций.

Объектами налогообложения земельным налогом **не признаются** земли общего пользования населенных пунктов, земли лесного и водного фонда (за исключением сельскохозяйственных земель), земли запаса.

Л ь г о т ы по земельному налогу. От налога освобождаются:

- земельные участки, занятые материальными историко-культурными ценностями;

- земельные участки, занятые автомобильными дорогами общего пользования и железнодорожными путями общего пользования (включая земляное полотно, верхнее строение пути, искусственные сооружения), полоса отвода;

- земельные участки организаций, осуществляющих социально-культурную деятельность и получающих субсидии из бюджета, а также санаторно-курортных и оздоровительных организаций и детско-юношеских спортивных школ независимо от формы собственности, предоставленные им в пользование для осуществления уставной деятельности;

- земли, предоставленные для ведения сельского хозяйства, подвергшиеся радиоактивному загрязнению, на которых введены ограничения по ведению сельского хозяйства;

- земельные участки, предоставленные на период строительства жилых домов (за исключением площади, приходящейся на нежилую часть дома)

- земельные участки, предоставленные одному (нескольким) членам многодетной семьи (семьи, имеющей трех и более несовершеннолетних детей);

- земельные участки организаций потребительской кооперации, занятые объектами торговли и общественного питания, расположенные в сельской местности;

- земельные участки организаций культуры.

Освобождение от земельного налога предоставляется с 1-го числа месяца, в котором возникло право на льготу. При утрате в течение календарного года права на льготу исчисление и уплата земельного налога производится начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем утраты этого права.

В случае сдачи в аренду (иное возмездное или безвозмездное пользование) объектов, расположенных на земельных участках, освобожденных от земельного налога, а также объектов бюджетными организациями земельные участки облагаются налогом в общеустановленном порядке (утрачивается право на льготу). Сумма налога исчисляется пропорционально площадям, занимаемым арендаторами (пользователями). Налог исчисляется и уплачивается, начиная с 1-го числа месяца сдачи объектов в аренду и заканчивая месяцем, в котором истекает срок аренды. Не утрачивается право на льготу в случаях сдачи в аренду объектов:

- бюджетным организациям;

- организациям, осуществляющим социально-культурную деятельность и получающим субсидии из бюджета;

- бюджетными организациями и 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 детей в специализированных учебно-спортивных учреждениях;

- научным организациям, центрам трансфера технологий, научно-технологическим паркам;

- организациям культуры.

Налоговой базой земельного налога является кадастровая стоимость земельного участка, которая представляет собой расчетную денежную сумму, отражающую ценность (полезность) участка при использовании его по целевому назначению. Сведения о кадастровой стоимости земельных участков содержатся в регистре государственного земельного кадастра.

Сведения о кадастровой стоимости можно получить одним из следующих способов:

- на сайте Национального кадастрового агентства (<http://vl.nca.by>);

- обратившись с запросом в территориальное агентство по

государственной регистрации и земельному кадастру.

В обоих случаях сведения о кадастровой стоимости будут указаны в долларах США. Пересчет в белорусские рубли производится по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь на 1 января года, за который производится расчет земельного налога.

Кадастровая стоимость конкретного земельного участка определяется как произведение кадастровой стоимости одного квадратного метра участка и его площади (сведения о площади участка содержатся в решении о его предоставлении). Если земельный участок предоставлен одновременно для нескольких целей, которые соответствуют разным видам функционального использования участков, то налоговая база равна сумме кадастровых стоимостей каждой из частей участка, имеющих соответствующее функциональное использование. Варианты функционального использования земельных участков (виды оценочных зон) приведены в таблице 2.1.

Таблица 2.1 – Функциональное использование земельных участков (виды оценочных зон)

Функциональное использование земельных участков	Целевое назначение земельных участков
Общественно-деловая зона	Земельные участки для размещения объектов административного, финансового назначения, розничной торговли, гостиничного назначения, общественного питания, здравоохранения и по предоставлению социальных услуг, образования и воспитания, научного назначения и научного обслуживания, физкультурно-оздоровительного и спортивного назначения, культурно-просветительного и зрелищного назначения, бытового обслуживания населения, по оказанию посреднических и туристических услуг, автомобильных заправочных и газонаполнительных станций, автостоянок и гаражей, за исключением предоставленных организациям, осуществляющим хранение транспортных средств физических лиц, гаражным кооперативам, кооперативам, осуществляющим эксплуатацию автомобильных стоянок
Жилая многоквартирная зона	Земельные участки для размещения объектов многоквартирной жилой застройки, включая общежития
Жилая усадебная зона	Земельные участки для размещения объектов усадебной жилой застройки (строительства и (или) обслуживания одноквартирного, блокированного жилого дома, обслуживания зарегистрированной организацией по государственной регистрации недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним квартиры в блокированном жилом доме, ведения личного

	подсобного хозяйства, традиционных народных промыслов), земельные участки организаций, осуществляющих хранение транспортных средств физических лиц, гаражных кооперативов, кооперативов, осуществляющих эксплуатацию автомобильных стоянок, физических лиц для строительства (установки) и обслуживания гаражей, ведения коллективного садоводства, дачного строительства и огородничества, сенокосения и выпаса сельскохозяйственных животных, а также для служебных земельных наделов, предоставленных гражданам районными исполнительными и распорядительными органами из земель запаса и земель лесного фонда
--	---

Окончание таблицы 2.1

Функциональное использование земельных участков	Целевое назначение земельных участков
Производственная зона	Земельные участки для размещения объектов промышленности, транспорта, связи, энергетики, оптовой торговли, материально-технического и продовольственного снабжения, заготовок и сбыта продукции, коммунального хозяйства, по ремонту и обслуживанию автомобилей
Рекреационная зона	Земельные участки для размещения объектов природоохранного, оздоровительного, рекреационного, историко-культурного назначения <i>Примечание – К землям рекреационного назначения относятся участки для организованного массового отдыха населения и туризма</i>

В отдельных случаях налоговой базой земельного налога выступает не кадастровая стоимость, а площадь земельного участка. Данный порядок применяется:

- для сельскохозяйственных земель сельскохозяйственного назначения;
- земельных участков, используемых для добычи торфа на топливо и удобрения и сапропелей на удобрения;
- земельных участков лесного фонда, предоставленных для использования в сельскохозяйственных целях;
- земельных участков водного фонда, предоставленных для использования в сельскохозяйственных целях, а также для рыбозаведения и акклиматизации рыбы;
- если кадастровая стоимость земельного участка ниже величины, приведенной в таблице 2.2.

Т а б л и ц а 2.2 – Пределы кадастровой стоимости для использования в качестве налоговой базы площади земельных участков и ставки земельного налога

Вид оценочной зоны	Кадастровая стоимость, млн руб. за га	Ставка земельного налога, млн руб. за га
Общественно-деловая зона - для размещения автомобильных заправочных и газонаполнительных станций; - для размещения иных объектов	< 40 < 218	1,2 1,2
Жилая многоквартирная зона	< 320	0,08
Жилая усадебная зона	< 80	0,08
Производственная зона	< 109	1,2
Рекреационная зона	< 120	1,2

С т а в к и земельного налога:

- на сельскохозяйственные земли сельскохозяйственного назначения установлены приложениями 2, 3 к Налоговому кодексу Республики Беларусь;
- для земельных участков кадастровой стоимостью ниже указанной в таблице 2.2 – приведены в статьях 197, 198 Налогового кодекса Республики Беларусь (таблица 2.2);
- по земельным участкам, для которых налоговой базой выступает кадастровая стоимость, – приведены в таблице 2.3.

Т а б л и ц а 2.3 – Ставки земельного налога по участкам, для которых в качестве налоговой базы выступает кадастровая стоимость

Вид функционального использования земельных участков	Ставка земельного налога (в процентах от кадастровой стоимости)
Общественно-деловая зона для размещения: - автомобильных заправочных и газонаполнительных станций - иных объектов	3 0,55
Жилая многоквартирная зона	0,025
Жилая усадебная зона	0,1
Производственная зона	1,1
Рекреационная зона	1

На земельные участки, предоставленные во временное пользование и своевременно не возвращенные в соответствии с законодательством, самовольно занятые, используемые не по целевому назначению, применяются ставки земельного налога по фактическому функциональному

использованию, увеличенные на коэффициент 10. Уплата земельного налога не узаконивает самовольно занятый земельный участок. На земельные участки, занятые объектами сверхнормативного незавершенного строительства, применяются ставки земельного налога, увеличенные на коэффициент 2.

Местные Советы депутатов имеют право увеличивать (уменьшать), но не более чем в 2 раза ставки земельного налога отдельным категориям плательщиков. Решения местных Советов депутатов об увеличении ставок налога не распространяются на юридические лица и индивидуальных предпринимателей, получающих государственную поддержку в виде изменения установленного законодательством срока уплаты налогов, сборов, таможенных платежей и пени, финансовой помощи из республиканского бюджета.

Налоговым периодом земельного налога признается календарный год.

Плательщики-организации представляют налоговые декларации по земельному налогу ежегодно не позднее 20 февраля текущего года.

У п л а т а земельного налога производится:

- организациями по их выбору один раз в год в размере исчисленной суммы за год – не позднее 22 февраля текущего года или ежеквартально не позднее 22-го числа второго месяца каждого квартала – в размере ¼ годовой суммы земельного налога;
- садоводческими товариществами – не позднее 22 августа;
- физическими лицами – не позднее 15 ноября.

Уплата налога производится по месту постановки организации на учет вне зависимости от места расположения земельного участка.

Суммы земельного налога включаются в затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемые при налогообложении, за исключением налога, исчисленного с применением ставок, увеличенных на коэффициент 10. По возводимым объектам суммы земельного налога подлежат включению в стоимость объектов незавершенного капитального строительства.

2.6.3 Экологический налог

Порядок исчисления и уплаты экологического налога определен главой 19 Налогового кодекса Республики Беларусь. П л а т е л ь щ и к а м и экологического налога являются организации и индивидуальные предприниматели. Бюджетные организации плательщиками налога не признаются. При захоронении отходов производства плательщиками

являются собственники отходов производства.

Объектами налогообложения экологическим налогом являются:

- выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух;
- сброс сточных вод;
- хранение, захоронение отходов производства;
- ввоз на территорию Республики Беларусь озоноразрушающих веществ,

в том числе содержащихся в продукции.

Не являются объектом налогообложения:

– выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух мобильными источниками, в том числе от отопительного оборудования, установленного на них;

– сброс сточных вод системой дождевой канализации;

– хранение и захоронение радиоактивных отходов и отходов, загрязненных радионуклидами, образующихся в результате работ по преодолению последствий аварии на Чернобыльской АЭС;

– транзитная перевозка озоноразрушающих веществ, в том числе содержащихся в продукции, через территорию Республики Беларусь.

Налоговой базой экологического налога являются фактические объемы выбросов загрязняющих веществ в атмосферный воздух, сбросов сточных вод, отходов производства, подлежащих хранению, захоронению, ввозимых озоноразрушающих веществ, в том числе содержащихся в продукции.

Ставки налога приведены в приложениях 6–8 к Налоговому кодексу Республики Беларусь и зависят:

- по выбросам, а также при хранении и захоронении отходов – от класса опасности вредных веществ;
- сбросам – от того, куда сточные воды сбрасываются (водотоки, водоемы, подземные воды, недра).

При ввозе озоноразрушающих веществ на территорию Республики Беларусь ставка налога составляет 60 000 рублей за 1 килограмм озоноразрушающих веществ.

К ставкам экологического налога применяются следующие коэффициенты:

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

- за выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух,

образующиеся при сгорании топлива для удовлетворения теплоэнергетических нужд населения (выработка электроэнергии, отпускаемой населению для целей освещения, питания электробытовых приборов, теплоэнергии для отопления и горячего водоснабжения населения, в том числе для объектов здравоохранения, туризма, физической культуры и спорта, социального обеспечения, образования, культуры и искусства, обеспечивающих социально-бытовые нужды населения), – 0,27. Данный коэффициент не применяется при теплоэнергообеспечении технологических процессов собственного производства;

- 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.

Налоговым периодом экологического налога является календарный квартал. Сумма экологического налога определяется как произведение налоговой базы и налоговой ставки либо может исчисляться исходя из установленных плательщикам годовых лимитов вредных сбросов (выбросов) и соответствующих ставок экологического налога.

Налоговая декларация представляется ежеквартально не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Декларация за ввоз на территорию Республики Беларусь озоноразрушающих веществ не представляется.

Уплата налога производится ежеквартально не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, уплата налога за ввоз на территорию Республики Беларусь озоноразрушающих веществ производится до их ввоза.

Если плательщик осуществляет исчисление и уплату экологического налога исходя из установленных ему годовых лимитов, то налоговая декларация представляется не позднее 20 апреля календарного года. При этом налога производится по выбору плательщика один раз в год в размере исчисленной суммы за год не позднее 22 апреля или ежеквартально не позднее 22-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом, в размере $\frac{1}{4}$ исчисленной суммы налога. По окончании календарного года до 20 января представляется налоговая декларация исходя из фактических годовых объемов выбросов (сбросов, захоронений), до 22 января доплачивается экологический налог, либо производится его зачет (возврат).

Экологический налог включается в затраты по производству и реализации продукции (работ, услуг).

2.6.4 Налог за добычу (изъятие) природных ресурсов

Порядок исчисления и уплаты налога за добычу (изъятие) природных ресурсов определен главой 20 Налогового кодекса Республики Беларусь. Плательщиками экологического налога являются организации и индивидуальные предприниматели. Бюджетные организации плательщиками налога не признаются.

Объектом налогообложения признается добыча (изъятие) следующих природных ресурсов:

- песка формовочного, стекольного, строительного, песчано-гравийной смеси;
- камня строительного, облицовочного;
- воды (поверхностной и подземной), минеральной воды;
- соли калийной, каменной;
- нефти;
- железных руд;
- торфа, бурого угля, горючих сланцев.

Не являются объектом налогообложения:

- добыча нефтяного попутного газа;
- изъятие полезных ископаемых из недр при строительстве различных объектов;
- добыча грунта, песка и песчано-гравийной смеси, используемых для производства работ по преодолению последствий аварии на Чернобыльской АЭС;
- добыча воды, используемой для противопожарного водоснабжения, получения геотермальной энергии.

Налоговой базой является фактический объем добываемых природных ресурсов. В отношении соли калийной налоговой базой выступает фактический объем добываемой соли в тоннах (для применения специфической ставки налога), а также фактический объем реализации калийных удобрений в рублях исходя из объема реализации в тоннах и средневзвешенной цены реализации 1 тонны калийных удобрений (для применения адвалорной ставки налога).

Ставки налога за добычу (изъятие) природных ресурсов определены в рублях приложением 10 к Налоговому кодексу Республики Беларусь. В отношении нефти ставки установлены в долларах США исходя из среднего за истекший налоговый период уровня цен на нефть сорта «Юралс» на мировых рынках нефтяного сырья. В отношении соли калийной установлены специфические и адвалорные ставки налога.

За превышение установленных лимитов (объемов) добычи (изъятия) природных ресурсов либо добычу (изъятие) без установленных лимитов

налог взимается в десятикратном размере.

Налоговым периодом налога за добычу (изъятие) природных ресурсов является календарный квартал, в отношении нефти – календарный месяц.

Сумма налога определяется как произведение налоговой базы и налоговой ставки. При расчете суммы налога в отношении нефти налоговая ставка определяется в белорусских рублях по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь, установленному на последнее число истекшего налогового периода. Сумма налога в отношении соли калийной исчисляется путем сложения фактического объема добычи соли (в тоннах), умноженного на специфическую ставку и фактического объема реализации калийных удобрений (в рублях), умноженного на адвалорную ставку.

Налоговая декларация представляется не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Уплата производится не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Сумма налога (за исключением налога за добычу нефти и соли калийной) может исчисляться плательщиками исходя из установленных годовых лимитов и соответствующих ставок налога. В этом случае налоговая декларация представляется не позднее 20 апреля календарного года, исходя из установленного годового лимита. Уплата налога производится ежеквартально не позднее 22-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом, в размере $\frac{1}{4}$ исчисленной суммы налога. По окончании календарного года до 20 января представляется налоговая декларация исходя из фактических годовых объемов добычи (изъятия) природных ресурсов, до 22 января доплачивается налог, либо производится его зачет (возврат).

Суммы налога за добычу (изъятие) природных ресурсов в пределах установленных лимитов и в случаях, если законодательством установление лимитов не предусмотрено, включаются в затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемые при налогообложении.

2.7 Сборы и пошлины в налоговой системе Республики Беларусь

2.7.1 Сбор за проезд автомобильных транспортных средств иностранных государств по автомобильным дорогам общего пользования Республики Беларусь

Плательщики – организации и физические лица – владельцы

(пользователи) транспортных средств иностранных государств (включая транспортные средства с временными (транзитными) регистрационными знаками), использующие автомобильные дороги общего пользования Республики Беларусь.

Объектом налогообложения являются автомобильные транспортные средства (за исключением легковых автомобилей) иностранных государств, въезжающие на территорию Республики Беларусь либо перемещающиеся по территории Республики Беларусь транзитом.

Налоговой базой выступает количество автомобильных транспортных средств иностранных государств, въезжающих на территорию Республики Беларусь и (или) перемещающихся по территории Республики Беларусь транзитом.

Льготы. Освобождаются от сбора за проезд:

- транспортные средства, выполняющие перевозку грузов гуманитарной помощи;
- транспортные средства, выполняющие международные перевозки грузов и пассажиров в соответствии с разрешениями, выданными иностранным государствам на проезд по территории Республики Беларусь;
- работники дипломатических представительств и консульских учреждений;
- граждане Российской Федерации и Республики Казахстан, приобретшие в собственность автомобильные транспортные средства с временными (транзитными) регистрационными знаками, при перемещении этих транспортных средств своим ходом транзитом по территории Республики Беларусь;

Ставки сбора определены в приложении 11 к Налоговому кодексу и зависят от вида автомобильного транспортного средства, его грузоподъемности или вместимости (таблица 2.4).

Таблица 2.4 – Ставки сбора за проезд автомобильных транспортных средств иностранных государств

Вид автомобильного транспортного средства	Грузоподъемность или вместимость автомобильного транспортного средства	Ставка сбора за проезд, евро
Грузовые автомобили (тягачи) с прицепами (полуприцепами) или без них	до 10 т включительно	20
	свыше 10 до 24 т включительно	25
	свыше 24 т	35
Автобусы	до 12 мест включительно	15
	от 13 до 30 мест включительно	25

	свыше 30 мест	30
--	---------------	----

Исчисление и взимание сбора за проезд осуществляются Транспортной инспекцией Министерства транспорта и коммуникаций Республики Беларусь с выдачей квитанции, подтверждающей его уплату

2.7.2 Оффшорный сбор

Плательщиками являются белорусские организации и белорусские индивидуальные предприниматели (резиденты Республики Беларусь).

Объект:

- перечисление денежных средств резидентом Республики Беларусь нерезиденту Республики Беларусь, зарегистрированному в оффшорной зоне, исполнение обязательства в неденежной форме перед нерезидентом Республики Беларусь, зарегистрированным в оффшорной зоне;
- перечисление денежных средств на счет, открытый в оффшорной зоне.

Оффшорная зона – государство (территория), в котором действует льготный налоговый режим и (или) не предусматривается раскрытие и предоставление информации о финансовых операциях.

Налоговая база:

- сумма перечисляемых денежных средств;
- цена договора (при исполнении обязательств в неденежной форме).

Ставка оффшорного сбора – 15 %.

Льготы. Освобождается от обложения оффшорным сбором перечисление денежных средств:

- государственными органами в соответствии с обязательствами Республики Беларусь перед международными организациями, по межгосударственным и межправительственным договорам;
- при возврате резидентами Республики Беларусь денежных средств, полученных от нерезидентов Республики Беларусь в качестве кредитов и займов, процентов за пользование ими, а также ранее полученных от нерезидентов Республики Беларусь денежных средств по иным основаниям в соответствии с законодательством Республики Беларусь или договором;
- банками при осуществлении ими от своего имени банковских операций в соответствии с договорами, заключенными данными банками с нерезидентами Республики Беларусь, зарегистрированными в оффшорных зонах и (или) имеющими счета в этих зонах.

Оффшорный сбор уплачивается резидентами Республики Беларусь до перечисления денежных средств. Банки осуществляют перевод денежных средств только после уплаты резидентами Республики Беларусь оффшорного

сбора.

При исполнении обязательств в неденежной форме оффшорный сбор уплачивается не позднее дня, следующего за днем исполнения обязательств.

Налоговая декларация по оффшорному сбору представляется не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

2.7.3 Гербовый сбор

Плательщики – организации и физические лица.

Объектом является передача, получение, предъявление к оплате векселей или их копий.

Налоговая база – вексельная сумма, в пределах которой плательщик отвечает по векселю, а в случаях предъявления векселей к оплате – сумма, предъявленная к оплате.

Ставки гербового сбора устанавливаются в размере:

- 15 % – при передаче международным организациям, иностранным государственным органам и организациям, иностранным гражданам и лицам без гражданства и получении от них простых и переводных векселей;

- 20 % – при выдаче копий простых и переводных векселей, экземпляров переводных векселей;

- 25 % – в отношении векселей, информация о которых не представлена в республиканское унитарное предприятие «Республиканский центральный депозитарий ценных бумаг».

Сумма гербового сбора исчисляется как произведение налоговой базы и ставки.

Уплата производится в срок не позднее рабочего дня, следующего за днем выдачи, авалирования или предъявления к оплате, передачи и получения простых и переводных векселей, их копий и экземпляров переводных векселей.

2.7.4 Консульский сбор

Плательщики – организации и физические лица, которые обращаются в дипломатические представительства и консульские учреждения Республики Беларусь за пределами Республики Беларусь, а также главное консульское управление и консульские пункты Министерства иностранных дел Республики Беларусь на территории Республики Беларусь.

Объект:

- рассмотрение ходатайств о выдаче виз;
- оформление документов для выезда из Республики Беларусь и (или) въезда в Республику Беларусь;
- постановка на консульский учет;
- рассмотрение заявлений по вопросам гражданства Республики Беларусь;
- совершение действий, связанных с регистрацией актов гражданского состояния;
- совершение нотариальных действий;
- легализация документов;
- проставление апостиля (штамп, подтверждающий законность и легальность документа);
- истребование документов;
- выдача справок.

Ставки консульского сбора установлены в евро в приложении 13 к Налоговому кодексу Республики Беларусь. Неуплата консульского сбора является основанием для отказа в совершении действий, признаваемых объектами обложения консульским сбором.

2.7.5 Государственная пошлина

Плательщиками выступают организации и физические лица, которые:

- обращаются за совершением юридически значимых действий в специально уполномоченные государственные органы, к должностным лицам или частным нотариусам;
- выступают ответчиками (должниками) в общих судах или хозяйственных судах, если при этом решение суда принято не в их пользу, а истец (взыскатель) освобожден от государственной пошлины;
- выступают должниками при взыскании с них денежных сумм на основании исполнительной надписи, если организации или физические лица, являющиеся взыскателями, освобождены от государственной пошлины.

Объект:

- рассмотрение судебными органами заявлений, жалоб, ходатайств, выдача ими копий документов;
- нотариальные действия, совершаемые нотариусами, а также уполномоченными должностными лицами местных исполнительных и распорядительных органов;
- удостоверение прав на недвижимое имущество, сделок с ним, выдача дубликатов документов;
- регистрация актов гражданского состояния;
- выдача (обмен), удостоверение документов, необходимых для выезда из

Республики Беларусь и (или) въезда в Республику Беларусь, выдача (обмен) или продление срока действия документов, связанных с пребыванием иностранных граждан и лиц без гражданства в Республике Беларусь, рассмотрение вопросов, связанных с гражданством Республики Беларусь;

- государственная регистрация организаций, индивидуальных предпринимателей, изменений и (или) дополнений, вносимых в учредительные документы, выдача дубликата свидетельства о государственной регистрации;

- государственная регистрация политических партий, профессиональных союзов, иных общественных объединений, их союзов (ассоциаций), фондов, средств массовой информации, печатных изданий, коллегий адвокатов, адвокатских бюро;

- государственная регистрация фильмов, лекарственного средства, фармацевтической субстанции, изделия медицинского назначения и медицинской техники, ветеринарного препарата, ценных бумаг;

- государственная регистрация транспортных средств с выдачей регистрационных знаков, технического паспорта; выдача (обмен) водительского удостоверения или талона к нему;

- выдача лицензии на осуществление отдельных видов деятельности.

Ставки государственной пошлины установлены в приложениях 14–22 к Налоговому кодексу Республики Беларусь.

Государственная пошлина уплачивается до совершения юридически значимых действий или в момент выдачи соответствующих документов.

Государственная пошлина уплачивается плательщиком по ставке и (или) исходя из размера базовой величины, установленных на день его обращения за совершением юридически значимых действий.

2.7.6 Патентные пошлины

Плательщики – организации и физические лица, которые в установленном порядке обращаются в Национальный центр интеллектуальной собственности.

Объект – юридически значимые действия, связанные с патентами (включая подачу заявки, проведение патентной экспертизы, поддержание в силе патента, восстановление и продление срока действия), регистрацией товарного знака и знака обслуживания, регистрацией наименования места происхождения товара, регистрацией топологии интегральной микросхемы, с иными юридически значимыми действиями в отношении объектов промышленной собственности.

Ставки патентных пошлин определены в приложении 23 к Налоговому

кодексу Республики Беларусь.

Патентные пошлины установлены в базовых величинах и долларах США и исчисляются плательщиками:

- резидентами Республики Беларусь – в белорусских рублях по ставкам, установленным в базовых величинах на дату осуществления платежа;

- нерезидентами Республики Беларусь – резидентами государств – участников СНГ, с которыми Республика Беларусь заключила международные договоры о сотрудничестве в области охраны промышленной собственности, – в белорусских рублях или иностранной валюте по ставкам, установленным в базовых величинах на дату осуществления платежа;

- иными нерезидентами Республики Беларусь – в иностранной валюте по ставкам, установленным в долларах США или швейцарских франках, за исключением патентных пошлин за регистрацию наименования места происхождения товара, которые исчисляются в иностранной валюте по ставкам, установленным в базовых величинах на дату осуществления платежа.

Патентные пошлины перечисляются на текущий (расчетный) счет Национального центра интеллектуальной собственности с последующим зачислением их в республиканский бюджет.

Уплата патентных пошлин осуществляется, как правило, до совершения юридически значимых действий в отношении плательщика.

3 МЕСТНЫЕ НАЛОГИ, ОСОБЫЕ РЕЖИМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

3.1 Местные налоги

Порядок исчисления и уплаты местных налогов и сборов определен разделом VI Налогового кодекса Республики Беларусь. По состоянию на 1 января 2013 года в состав местных налогов и сборов включены: налог за владение собаками, курортный сбор, сбор с заготовителей.

Налог за владение собаками. Плательщиками налога являются физические лица, владеющие собаками в возрасте трех месяцев и старше. Ставки налога устанавливаются за каждый месяц налогового периода в зависимости от высоты собаки в холке:

- до 40 сантиметров – не более 0,5 базовой величины;
- от 40 до 70 сантиметров – не более 1 базовой величины;
- 70 и более сантиметров, а также если породы собак включены в перечень потенциально опасных пород собак, – не более 1,5 базовой величины.

Налоговым периодом является календарный квартал. Плательщики уплачивают налога за владение собаками организациям, осуществляющим эксплуатацию жилищного фонда, одновременно с внесением платы за пользование жилым помещением (платы за техническое обслуживание). Данные организации перечисляют полученные суммы в бюджет не позднее 27-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Налоговая декларация по налогу за владение собаками не представляется.

Курортный сбор. Плательщиками курортного сбора являются физические лица, за исключением лиц, направляемых на оздоровление и санаторно-курортное лечение бесплатно в соответствии с законодательными актами. Объектом обложения признается нахождение физического лица в санаторно-курортных и оздоровительных организациях, расположенных на территории Республики Беларусь.

Налоговая база курортного сбора определяется исходя из стоимости путевки. Ставки сбора устанавливаются в зависимости от вида санаторно-курортной и оздоровительной организации и не могут превышать 3 %.

Налоговым периодом курортного сбора является календарный

квартал. Уплата курортного сбора производится плательщиками наличными деньгами на счет санаторно-курортной или оздоровительной организации. Данные организации полученные суммы перечисляют в бюджет не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Налоговая декларация по курортному сбору не представляется.

Сбор с заготовителей. Плательщиками сбора с заготовителей являются организации и индивидуальные предприниматели. Объектом обложения признается осуществление промышленной 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 либо применено освобождение от указанной платы.

Налоговая база сбора с заготовителей определяется как стоимость объема заготовки (закупки), определенная исходя из заготовительных (закупочных) цен. Ставки сбора устанавливаются в размере, не превышающем 5 %.

Налоговым периодом сбора с заготовителей признается календарный квартал. Плательщики ежеквартально представляют в налоговые органы налоговую декларацию не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Уплата сбора производится ежеквартально не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Суммы сбора с заготовителей включают организации и индивидуальными предпринимателями в затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемые при налогообложении.

3.2 Особые режимы налогообложения

Особые режимы налогообложения определены в разделе VII Налогового кодекса Республики Беларусь. К особым режимам налогообложения относятся:

- налог при упрощенной системе налогообложения;
- единый налог с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц;
- единый налог для производителей сельскохозяйственной продукции;
- налог на игорный бизнес;
- налог на доходы от осуществления лотерейной деятельности;
- налог на доходы от проведения электронных интерактивных игр;
- сбор за осуществление ремесленной деятельности;

- сбор за осуществление деятельности по оказанию услуг в сфере агроэкотуризма.

Налог при упрощенной системе налогообложения. П л а т е л ь щ и к а м и налога при упрощенной системе налогообложения являются юридические лица Республики Беларусь и индивидуальные предприниматели. Плательщики **имеют право перейти** на упрощенную систему при условии, что их валовая выручка за девять месяцев года, предшествующего году перехода на упрощенную систему, не превышает 9 млрд руб. (валовая выручка – сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационных доходов). Для организаций, кроме того, средняя численность работников не должна превышать 100 человек.

Независимо от соблюдения указанных выше критериев валовой выручки и численности на упрощенную систему **не имеют право переходить**:

- организации и индивидуальные предприниматели, производящие подакцизные товары, реализующие ювелирные изделия, осуществляющие лотерейную деятельность, деятельность по организации и проведению электронных интерактивных игр, профессиональную деятельность на рынке ценных бумаг, деятельность в рамках простого товарищества и (или) хозяйственной группы, холдинга, деятельность в качестве резидентов свободных экономических зон, специального туристско-рекреационного парка «Августовский канал», Парка высоких технологий, Китайско-Белорусского индустриального парка;

- организации, осуществляющие риэлтерскую, страховую, банковскую деятельность, деятельность в сфере игорного бизнеса, организации, уплачивающие единый налог для производителей сельскохозяйственной продукции;

- индивидуальные предприниматели в части деятельности, по которой уплачивается единый налог с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц.

Уплата налога при упрощенной системе заменяет уплату налогов (сборов, пошлин), арендной платы за земельные участки, находящиеся в государственной собственности. При этом для плательщиков налога при упрощенной системе сохраняется общий порядок исчисления и уплаты:

- платежей, взимаемых при ввозе (вывозе) товаров на территорию Республики Беларусь;

- государственных и патентных пошлин;

- консульского, оффшорного, гербового сборов;

- налога на прибыль в отношении дивидендов, а также прибыли, полученной от реализации ценных бумаг;

- взносов в фонд социальной защиты населения Республики Беларусь;

- налога на добавленную стоимость (если размер валовой выручки плательщика нарастающим итогом с начала года превышает 8,2 млрд руб., а для организаций, кроме того, средняя численность превышает 50 человек);

- налога на недвижимость (если общая площадь объектов, облагаемых налогом, превышает 1500 м²);

- земельного налога (если общая площадь земельных участков плательщика превышает 0,5 га).

Плательщики, применяющие упрощенную систему, исполняют обязанности налоговых агентов при выплате заработной платы и иных доходов, а также исполняют обязанность по исчислению и перечислению в бюджет НДС при приобретении на территории Республики Беларусь товаров (работ, услуг) у иностранных организаций.

Плательщики прекращают применение упрощенной системы и переходят на общий порядок исчисления и уплаты налогов, если средняя численность работников превысила 100 человек или валовая выручка нарастающим итогом в течение календарного года превысила 12 млрд руб.

Объектом налогообложения при упрощенной системе признается валовая выручка. При этом выручка от реализации товаров (работ, услуг) определяется:

- у организаций, ведущих бухгалтерский учет и отчетность – по принципу начисления независимо от даты проведения расчетов;

- у плательщиков, ведущих учет в книге учета доходов и расходов, (если размер валовой выручки нарастающим итогом с начала года не превышает 4,1 млрд руб., а для организации, кроме того, если средняя численность работников не превышает 15 человек) – по мере оплаты отгруженных товаров, выполненных работ, оказанных услуг.

С т а в к и налога при упрощенной системе:

- 5 % – для плательщиков, не уплачивающих НДС;

- 3 % – для плательщиков, уплачивающих НДС, а также для плательщиков, осуществляющих розничную торговлю и не уплачивающих НДС (если средняя численность работников не превышает 15 человек, а валовая выручка нарастающим итогом с начала года составляет менее 4,1 млрд руб.);

- 2 % – для плательщиков в отношении выручки от реализации за пределы Республики Беларусь товаров (работ, услуг), имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности.

Н а л о г о в ы м периодом налога при упрощенной системе является календарный год, отчетным периодом:

- календарный месяц – для плательщиков, применяющих упрощенную систему с уплатой НДС ежемесячно;

- календарный квартал – для плательщиков, применяющих упрощенную систему без уплаты НДС либо с уплатой НДС ежеквартально.

Налоговая декларация при упрощенной системе представляется в налоговые органы не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом, уплата производится не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Единый налог с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц. Плательщиками единого налога являются индивидуальные предприниматели, а также физические лица, не осуществляющие предпринимательскую деятельность.

Индивидуальные предприниматели уплачивают единый налог в следующих случаях:

- при оказании услуг по техническому обслуживанию и ремонту транспортных средств, производству мебели, ремонту бытовых изделий и предметов личного пользования, производству одежды и обуви, услуг парикмахерских и салонов красоты, грузовым и пассажирским перевозкам, строительные работы, репетиторство, врачебная и стоматологическая практика, ветеринарная деятельность, деятельность, связанная с вычислительной техникой;

- при розничной торговле продовольственными и непродовольственными товарами;

- осуществление общественного питания через торговые объекты мелкорозничной торговой сети (мини-кафе, летние и сезонные кафе).

Физические лица, не осуществляющие предпринимательскую деятельность, уплачивают единый налог в следующих случаях:

- при оказании услуг по выращиванию сельскохозяйственной продукции, чистке и уборке жилых помещений, репетиторству, уходу за взрослыми и детьми, обслуживанию торжественных мероприятий, ремонту и перделке трикотажных, меховых, швейных изделий и головных уборов. Физические лица до начала осуществления указанных видов деятельности подают в налоговый орган по месту жительства письменное уведомление с указанием видов деятельности, которые они предполагают осуществлять, видов товаров, а также периода осуществления деятельности и места осуществления деятельности;

- розничная торговля (не более пяти дней в каждом календарном месяце) на торговых местах на рынках и (или) в иных установленных местными исполнительными и распорядительными органами местах произведенными, переработанными либо приобретенными ими продовольственными и непродовольственными товарами.

Плательщики единого налога освобождаются от подоходного налога (в

части доходов, облагаемых единым налогом), НДС (за исключением налога, взимаемого при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь), экологического налога, налога за добычу (изъятие) природных ресурсов.

Налоговая база единого налога определяется плательщиками исходя из осуществляемых ими видов деятельности и (или) количества торговых объектов.

Льготы по единому налогу. Освобождаются от единого налога плательщики, реализующие лекарственные растения, ягоды, грибы, орехи, другую дикорастущую продукцию.

Ставки единого налога снижаются:

1) для физических лиц, впервые зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей, – на 25 % в первые три месяца деятельности;

2) пенсионеров, инвалидов, родителей (усыновителей) в многодетных семьях с тремя и более детьми в возрасте до восемнадцати лет, лиц, воспитывающих детей-инвалидов в возрасте до восемнадцати лет, – на 20 %.

При наличии одновременно нескольких оснований, указанных в пунктах 1 и 2, ставка налога понижается на 45 %;

- плательщиков – инвалидов I и II групп, воспитывающих несовершеннолетних детей и (или) детей, получающих образование на дневной форме, – на 100 %. Данная льгота предоставляется при условии, что супруг (супруга) плательщика также является инвалидом I или II группы.

Налоговым периодом единого налога признается календарный год, отчетным периодом – календарный месяц, в котором осуществляется деятельность.

Базовые ставки единого налога устанавливаются за отчетный период в размерах согласно приложению 25 к Налоговому кодексу. Областные и Минский городской Совет депутатов устанавливают ставки единого налога за отчетный период в пределах базовых ставок этого налога в зависимости:

- от осуществляемых видов деятельности;

- населенного пункта, в котором осуществляется деятельность плательщиков (г. 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);

- режима работы плательщиков.

При розничной торговле товарами к ставкам единого налога применяются следующие повышающие коэффициенты в зависимости от фактического размера торгового объекта:

- 1,2 – от 15 до 25 м² (включительно);
- 1,5 – от 25 до 50 м² (включительно);
- 2 – от 50 до 75 м² (включительно);
- 2,5 – свыше 75 м².

При розничной торговле товарами на торговых местах на рынках, размер которых превышает размер одного торгового места, к установленной ставке единого налога применяется коэффициент 0,5 за каждое дополнительное смежное торговое место.

Индивидуальные предприниматели, уплачивающие единый налог, вправе осуществлять перевозку, хранение и реализацию товаров (кроме подакцизных) на торговых объектах (кроме магазинов) и торговых местах на рынках без документов, подтверждающих приобретение (поступление) товаров. Данные документы представляются индивидуальными предпринимателями по письменному предписанию должностных лиц контролирующих органов. В случае отсутствия на реализуемые товары (а для товаров собственного производства – на сырье, материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, использованные для их производства) документов, подтверждающих их приобретение, к ставке единого налога применяется повышающий коэффициент 2 независимо от удельного веса этих товаров в торговом ассортименте.

При превышении выручки от реализации товаров (работ, услуг) над тридцатикратной суммой единого налога за соответствующий отчетный период индивидуальными предпринимателями исчисляется доплата единого налога в размере 8 % с суммы такого превышения.

Индивидуальные предприниматели самостоятельно исчисляют сумму единого налога исходя из налоговой базы и ставок налога, установленных в населенном пункте, в котором они осуществляют деятельность; для физических лиц, не осуществляющих предпринимательскую деятельность, единый налог исчисляется налоговыми органами.

При розничной торговле в отчетном периоде товарами, отнесенными к различным товарным группам, при выполнении нескольких видов работ, уплата единого налога производится по тому виду товаров (виду работ), по которому установлена наиболее высокая ставка.

При розничной торговле менее 15 дней в отчетном периоде к ставке единого налога применяются понижающие коэффициенты в зависимости от продолжительности периода реализации товаров:

- 0,3 – до четырех дней;
- 0,5 – от пяти до десяти дней;
- 0,8 – от одиннадцати до четырнадцати дней.

Налоговая декларация по единому налогу представляется

индивидуальными предпринимателями в налоговый орган по месту постановки на учет не позднее 1-го числа отчетного месяца.

Единый налог уплачивается:

- индивидуальными предпринимателями – ежемесячно не позднее 1-го числа отчетного месяца;

физическими лицами, не осуществляющими предпринимательскую деятельность, – до начала реализации товаров (работ, услуг).

Документ об уплате единого налога (заверенная индивидуальным предпринимателем копия) хранится по месту осуществления деятельности и предъявляется по требованию уполномоченных должностных лиц контролирующих органов.

Единый налог для производителей сельскохозяйственной продукции (далее – единый сельхозналог). Плательщиками единого сельхозналога являются юридические лица Республики Беларусь, их филиалы и другие обособленные подразделения, производящие на территории страны сельскохозяйственную продукцию.

Плательщики **вправе применять** единый сельхозналог, если выручка от реализации произведенной ими продукции растениеводства (за исключением цветоводства, выращивания декоративных растений), первичной переработки льна, пчеловодства, животноводства и рыбоводства составляет не менее 50 % общей выручки за предыдущий календарный год. **Не вправе применять** единый налог плательщики налога при упрощенной системе налогообложения, а также резиденты свободных экономических зон, специального туристско-рекреационного парка «Августовский канал», Парка высоких технологий, Китайско-Белорусского индустриального парка.

Уплата единого сельхозналога заменяет уплату налогов (сборов, пошлин) за исключением: акцизов, НДС, платежей, взимаемых при ввозе (вывозе) товаров на территорию Республики Беларусь, государственной и патентных пошлин, консульского, оффшорного, гербового сборов, налога на прибыль в отношении дивидендов, взносов в фонд социальной защиты населения Республики Беларусь.

Объектом налогообложения единым сельхозналогом является валовая выручка, налоговой базой – ее денежное выражение.

Ставка единого сельхозналога составляет 1 %.

Налоговым периодом налога является календарный год, отчетным периодом – календарный месяц (для организаций, уплачивающих НДС ежемесячно) или календарный квартал (для организаций, уплачивающих НДС ежеквартально).

Налоговая декларация по единому сельхозналогу представляется не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным

периодом, уплата производится не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Налог на игорный бизнес. Плательщиками являются юридические лица Республики Беларусь. Доходы, полученные от игорного бизнеса, не облагаются НДС (за исключением налога, взимаемого при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь) и налогом на прибыль.

Объектами налогообложения налогом на игорный бизнес являются игровые столы, игровые автоматы, кассы тотализаторов, кассы букмекерских контор. Общее количество объектов каждого вида регистрируется в налоговых органах до их установки (использования). Изменение в игорном заведении общего количества объектов налогообложения разрешается только после регистрации этого изменения в налоговых органах.

Налоговая база налога на игорный бизнес определяется как максимальное в течение отчетного месяца количество зарегистрированных объектов налогообложения. Ставки налога на игорный бизнес устанавливаются в рублях с каждой единицы объекта.

Налоговый период – календарный месяц. Налоговая декларация представляется не позднее 20-го числа месяца следующего за истекшим налоговым периодом, уплата производится не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налог на доходы от осуществления лотерейной деятельности. Плательщиками налога – организации, являющиеся организаторами лотерей. Доходы, полученные от организации и проведения лотерей, не облагаются НДС (за исключением налога, взимаемого при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь) и налогом на прибыль.

Объектом налогообложения являются доходы, полученные от организации и проведения лотерей.

Налоговая база определяется как разница между суммой доходов, полученных от организации и проведения лотерей, и суммой начисленного призового фонда лотереи. Доходами, является общая сумма, вырученная от реализации лотерейных билетов (приема лотерейных ставок), исчисленная исходя из количества реализованных лотерейных билетов (принятых лотерейных ставок) и их продажной стоимости (стоимости участия в лотерее).

Ставка налога – 8 %.

Налоговым периодом является календарный месяц. Налоговая декларация представляется не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, уплата налога производится не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налог на доходы от проведения электронных интерактивных игр. Плательщиками налога – организации, являющиеся организаторами электронных интерактивных игр. Доходы, полученные от проведения электронных интерактивных игр, не облагаются НДС (за исключением налога, взимаемого при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь) и налогом на прибыль.

Объектом налогообложения являются доходы, полученные от проведения электронных интерактивных игр.

Налоговая база определяется как разница между суммой доходов, полученных от проведения электронных интерактивных игр, и суммой сформированного выигрышного фонда.

Ставка налога – 8 %.

Налоговым периодом является календарный месяц. Налоговая декларация представляется не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, уплата налога производится не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Сбор за осуществление ремесленной деятельности. Плательщиками являются физические лица, осуществляющие ремесленную деятельность. Под ремесленной понимается не являющаяся предпринимательской деятельностью физических лиц с применением ручного труда и инструмента, осуществляемая самостоятельно, без привлечения иных физических лиц по трудовым и (или) гражданско-правовым договорам и направленная на удовлетворение бытовых потребностей граждан (изготовление и ремонт повозок, саней и детских санок, рыболовных снастей и приспособлений для рыбалки, изготовление хозяйственной посуды и кухонного инвентаря, изделий из жести, кузнечное дело, изготовление изделий ручного вязания, ткачества и т. п. Перечень видов ремесленной деятельности установлен Указом Президента Республики Беларусь от 16.05.2005 г. № 225 «О некоторых вопросах осуществления физическими лицами ремесленной деятельности»).

Физические лица вправе осуществлять ремесленную деятельность по заявительному принципу без государственной регистрации в качестве индивидуальных предпринимателей. Плательщики в части доходов, полученных от осуществления ремесленной деятельности, освобождаются от подоходного налога с физических лиц и единого налога с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц.

Объектом налогообложения является осуществление ремесленной деятельности. Ставка сбора (вне зависимости от количества

осуществляемых видов ремесленной деятельности) – 1 базовая величина в год.

Налоговым периодом сбора является календарный год. Уплата сбора производится до начала осуществления ремесленной деятельности. Уплата сбора за каждый последующий календарный год производится не позднее 28-го числа последнего месяца текущего календарного года, в котором осуществляется ремесленная деятельность.

Сбор за осуществление деятельности по оказанию услуг в сфере агротуризма. Плательщиками сбора являются физические лица, постоянно проживающие в сельской местности, малых городских поселениях и ведущие личное подсобное хозяйство, а также сельскохозяйственные организации. Плательщики в части доходов (прибыли, выручки), полученных от осуществления деятельности по оказанию услуг в сфере агротуризма, освобождаются от уплаты налогов, сборов (пошлин).

Объектом налогообложения является оказание услуг в сфере агротуризма (туризм в сельской местности, на территории малых городских поселений – поселков городского типа, городов районного подчинения с численностью населения до 20 тысяч человек). Ставка сбора (вне зависимости от количества осуществляемых видов деятельности по оказанию услуг в сфере агротуризма) – 1 базовая величина в год.

Налоговым периодом сбора является календарный год. Уплата сбора производится до начала осуществления деятельности по оказанию услуг в сфере агротуризма. Уплата сбора за каждый последующий календарный год производится не позднее 28-го числа последнего месяца текущего календарного года, в котором осуществляется деятельность по оказанию услуг в сфере агротуризма.

3.3 Особенности налогообложения в свободных экономических зонах

Свободная экономическая зона (далее – СЭЗ) представляет собой часть территории Республики Беларусь с определенными границами, в пределах которой в отношении резидентов этой СЭЗ устанавливается и действует специальный (более благоприятный, чем общеустановленный) правовой режим для осуществления ими инвестиционной и предпринимательской деятельности. СЭЗ создаются в целях содействия социально-экономическому развитию Республики Беларусь и отдельных административно-территориальных единиц, привлечения инвестиций в создание и развитие

экспортно-ориентированных и импортозамещающих производств, основанных на новых и высоких технологиях.

Особенности налогообложения в СЭЗ применяются только в отношении ее резидентов и распространяются на реализацию ими товаров (работ, услуг) собственного производства:

- 1) за пределы Республики Беларусь;
- 2) импортозамещающих товаров на территории Республики Беларусь;
- 3) другим резидентам СЭЗ.

Особенности налогообложения в СЭЗ не распространяются:

- 1) на банки и страховые организации;
- 2) общественное питание, игорный бизнес, электронные интерактивные игры, торговую и торгово-закупочную деятельность, операции с ценными бумагами;
- 3) реализацию товаров (работ, услуг), производство которых осуществляется полностью или частично с использованием основных средств, находящихся вне территории СЭЗ.

При исчислении и уплате налогов резидентами СЭЗ имеются следующие особенности:

- 1) общеустановленная ставка налога на прибыль уменьшается на 50 % и не может превышать 12 %. При этом в течение первых пяти лет с даты объявления прибыли она освобождается от налога полностью;
- 2) налог на недвижимость уплачивается только с объектов, расположенных вне территории СЭЗ;
- 3) обороты по реализации товаров на территории Республики Беларусь облагаются налогом на добавленную стоимость по ставке 10 %;
- 4) от земельного налога освобождаются земельные участки в границах СЭЗ, предоставленные ее резидентам для строительства объектов – на период проектирования и строительства этих объектов, но не более пяти лет с даты регистрации резидента СЭЗ.

3.4 Налогообложение отдельных категорий плательщиков

Крестьянские (фермерские) хозяйства в течение 3 лет со дня их государственной регистрации в части деятельности по производству продукции растениеводства (кроме цветов и декоративных растений), животноводства (кроме пушного звероводства), рыбоводства и пчеловодства освобождаются от налогов, сборов (пошлин), за исключением таможенных платежей. За ними также сохраняются обязанности налоговых агентов, в том числе при выплате заработной платы.

Коллегии адвокатов, адвокатские бюро освобождаются от налогов, сборов (пошлин), за исключением таможенных платежей, местных налогов и сборов. За ними также сохраняются обязанности налоговых агентов, в том числе при выплате заработной платы.

Национальный банк Республики Беларусь и его структурные подразделения освобождаются от налогов, сборов (пошлин, за исключением таможенных). За ними также сохраняются обязанности налоговых агентов, в том числе при выплате заработной платы.

4 СОЦИАЛЬНЫЕ ПЛАТЕЖИ

4.1 Отчисления в Фонд социальной защиты населения

Основным документом, регламентирующим порядок расчета и уплаты данных отчислений, является Закон Республики Беларусь от 29 февраля 1996 N 138-ХІІІ «Об обязательных страховых взносах в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь».

П л а т е л ь щ и к а м и данных взносов являются работодатели, работающие граждане, а также физические лица, самостоятельно уплачивающие данные взносы (например, индивидуальные предприниматели).

О б ъ е к т о м являются все виды выплат в денежной и натуральной формах в пользу работающих граждан по всем основаниям независимо от источника их финансирования. Перечень выплат, на которые взносы не начисляются, утвержден постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 25 января 1999 № 115 (далее – Постановление № 115).

В частности, к необлагаемым выплатам относятся: выходное пособие при прекращении трудового договора; пособия, выплачиваемые за счет средств бюджета и социального страхования; компенсации (кроме компенсаций, выплачиваемых за неиспользованный трудовой отпуск, вместо предупреждения о предстоящем высвобождении, за особые условия труда); единовременные выплаты и стоимость подарков в связи с юбилейными датами (40, 50, 60 лет и последующие юбилейные даты), а также при увольнении в связи с выходом на пенсию; материальная помощь в соответствии с законодательством, а также в связи со стихийным бедствием, пожаром, хищением имущества, увечьем, тяжелой болезнью, смертью близких родственников, вступлением в брак, рождением ребенка. Кроме того, не начисляются взносы (в части пенсионного страхования) на выплаты работникам, являющимся инвалидами I и II групп.

Взносы состоят из двух частей:

- пенсионное страхование (на случай достижения пенсионного возраста, инвалидности и потери кормильца);
- социальное страхование (на случай временной нетрудоспособности, беременности и родов, рождения ребенка, ухода за ребенком в возрасте до

трех лет и т. п.).

С т а в к а взносов составляет:

- для работодателей – 34 % (28 % на пенсионное страхование, 6 % – на социальное);

- для работающих граждан – 1 %.

И с т о ч н и к о м выплаты взносов для работодателей являются затраты по производству и реализации продукции (либо иной источник, за счет которого производились начисления в пользу работников), для работающих граждан – начисленная заработная плата.

С р о к и уплаты взносов – два раза в месяц в дни выплаты заработной платы за первую и вторую половину месяца. Сроки представления отчетов в Фонд социальной защиты населения – до 15 числа месяца, следующего за отчетным кварталом.

Особенностью данного платежа является то, что он перечисляется не в той сумме, в которой начислен. При уплате из начисленной суммы вычитаются пособия, выплачиваемые самой организацией: по временной нетрудоспособности; беременности и родам; в связи с рождением ребенка; женщине, ставшей на учет до 12-недельного срока беременности; по уходу за ребенком в возрасте до трех лет; на погребение.

В случае превышения сумм пособий над начисленными взносами плательщик предоставляет в Фонд заявку на получение денежных средств для выплаты пособий. Органы Фонда в течение пяти рабочих дней проверяют достоверность представленных заявок, оформляют их и после этого в течение трех рабочих дней дают поручение казначейству на перечисление средств на счета плательщиков.

4.2 Взносы на профессиональное пенсионное страхование

Данный вид страхования введен Законом Республики Беларусь от 5 января 2008 № 322-З «О профессиональном пенсионном страховании» в целях обеспечения правовых, экономических и организационных основ обязательного государственного пенсионного страхования работников, занятых в особых условиях труда и отдельными видами профессиональной деятельности. Закон вступил в силу с 1 января 2009 года. Страховщиком по профессиональному пенсионному страхованию является Фонд социальной защиты населения.

Работники, занятые полный рабочий день на подземных работах, на работах с особо вредными и особо тяжелыми условиями труда, а также с вредными и тяжелыми условиями труда подлежат профессиональному пенсионному страхованию. Оценка условий труда на конкретных рабочих

местах производится по результатам их аттестации.

П л а т е л ь щ и к о м взносов является страхователь, т. е. работодатель из числа юридических лиц (включая юридические лица с иностранными инвестициями, осуществляющие деятельность на территории Республики Беларусь), их представительств, филиалов, предоставляющий работу в особых условиях труда по трудовым договорам.

Объектом для начисления взносов являются выплаты всех видов в денежном или натуральном выражении, начисленные работнику в связи с его занятостью на рабочем месте, включенном в перечень рабочих мест с особыми условиями труда, кроме выплат, предусмотренных Постановлением № 115.

Перечень рабочих мест с особыми условиями труда утвержден постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 9 октября 2008 № 1490 «О некоторых вопросах профессионального пенсионного страхования». На Белорусской железной дороге к таким рабочим местам, в частности, относятся: машинисты и их помощники, монтеры пути, осмотрщики вагонов, операторы сортировочных горок, составители поездов.

С т а в к и взносов установлены Указом Президента Республики Беларусь от 10 января 2009 № 23 «О тарифах взносов на профессиональное пенсионное страхование». Их размер зависит от категории работников и находится в диапазоне от 1,5 до 4,8 %.

Сроки представления расчетов и уплаты взносов аналогичны порядку, установленному для отчислений в Фонд социальной защиты населения.

4.3 Страховые взносы по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний

Данный вид обязательного страхования был введен в Республике Беларусь с 1 января 2004 года в целях усиления социальной защиты граждан, потерпевших в результате несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, возмещения причиненного их жизни или здоровью вреда, обеспечения мер по предупреждению и сокращению таких несчастных случаев. В качестве страховщика, т. е. организации, осуществляющей страховую деятельность, был избран Белгосстрах.

Порядок расчета и уплаты взносов по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (далее – взносы в Белгосстрах) установлен Указом Президента Республики Беларусь от 25 августа 2006 № 530 «О страховой деятельности».

П л а т е л ь щ и к а м и взносов являются страхователи, т. е.

организации, их обособленные подразделения, а также физические лица, которые предоставляют работу гражданам Республики Беларусь, иностранным гражданам, лицам без гражданства.

Объектом для начисления взносов являются все выплаты, начисленные страхователем (работодателем) в пользу застрахованных лиц. Перечень выплат, на которые не начисляются взносы в Белгосстрах, утвержден Постановлением № 115.

Ставки взносов установлены Указом Президента Республики Беларусь от 25 августа 2006 № 531 «Об установлении размеров страховых тарифов, страховых взносов, лимитов ответственности по отдельным видам обязательного страхования». Для всех страхователей, за исключением бюджетных организаций, ставка составляет 0,6 %. Органы Белгосстраха имеют право устанавливать повышающие или понижающие коэффициенты к данной ставке в диапазоне от 0,5 до 1,5.

Источником данных взносов являются средства, за счет которых производились выплаты работникам (затраты, прибыль и т. д.).

Сроки уплаты взносов в Белгосстрах до 25 числа месяца, следующего за отчетным кварталом. Сроки предоставления отчетов – до 20-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом.

При наступлении страхового случая (повреждение здоровья) может потребоваться выплата пособия по временной нетрудоспособности либо компенсировать потери в заработной плате при переводе работника на более легкую нижеоплачиваемую работу. Для этих целей организация использует средства, начисленные в Белгосстрах. Перечисление средств страховщику производится за вычетом истраченных сумм.

5 НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ В ГОСУДАРСТВАХ – ЧЛЕНАХ ТАМОЖЕННОГО СОЮЗА

5.1 Правовые аспекты функционирования Таможенного союза

Таможенный союз – форма торгово-экономической интеграции, предусматривающая создание единой таможенной территории, в пределах которой во взаимной торговле товарами, происходящими с единой таможенной территории, а также происходящими из третьих стран и выпущенными в свободное обращение на этой таможенной территории, не применяются таможенные пошлины и ограничения экономического характера.

С введением в действие с 1 июля 2010 г. (для Республики Беларусь – с 6 июля 2010 г.) Договора о Таможенном кодексе все функции контроля перемещения товаров перенесены с внутренних границ на внешний контур. Таможенным кодексом Таможенного союза устанавливаются единый порядок таможенного регулирования, единые правила декларирования товаров и уплаты таможенных платежей.

Белорусские, казахстанские и российские предприятия могут вывозить товары (независимо от их происхождения) на рынки Российской Федерации, Республики Казахстан и Республики Беларусь беспошлинно. Выпуск товаров осуществляется на территории того государства – члена Таможенного союза, где зарегистрировано юридическое лицо, ввозящее товары на единую таможенную территорию или вывозящее их с этой территории.

На единой таможенной территории Таможенного союза в условиях отмены таможенного оформления и таможенного контроля взимание косвенных налогов (налога на добавленную стоимость и акцизов) осуществляется налоговыми органами в соответствии с Соглашением о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе от 25 января 2008 г. и принятыми в его развитие в г. Санкт-Петербурге 11 декабря 2009 г. следующими документами:

- Протоколом о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в Таможенном союзе (ратифицирован Законом Республики Беларусь от 1 июля 2010 г. № 144-3);

- Протоколом о порядке взимания косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе (ратифицирован Законом Республики Беларусь от 1 июля 2010 г. № 145-3);

- Протоколом о внесении изменений в Соглашение о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе от 25 января 2008 г. (ратифицирован Законом Республики Беларусь от 1 июля 2010 г. № 143-3).

5.2 Налоговые системы государств – членов Таможенного союза

5.2.1 Налоговая система Российской Федерации

Первая (общая) часть Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) вступила в действие с 1 января 1999 г., вторая (специальная) часть начала поэтапно вводиться с начала 2000 г. Из 19 глав в настоящее время действуют 18 (кроме налога на имущество физических лиц).

В НК РФ было установлено всего 14 налогов и сборов (в настоящее время – 13). К *федеральным* относятся: НДС, акцизы, налог на прибыль организаций, налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ), налог на доходы физических лиц (НДФЛ), водный налог, сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов, государственная пошлина; к *региональным* – налог на имущество организаций, налог на игорный бизнес, транспортный налог; к *местным* – земельный налог, налог на имущество физических лиц.

В последнее десятилетие юридически потеряли статус налоговых платежей таможенные пошлины, экологические платежи, наконец, с 2010 г. – социальные страховые взносы, введенные вместо единого социального налога.

В настоящее время российскую налоговую систему по принятым критериям оценки можно классифицировать как умеренно фискальную, со значительным удельным весом косвенного налогообложения, централизованную, нейтральную.

Налог на добавленную стоимость.

Налогоплательщики – организации и индивидуальные предприниматели.. В перспективе рассматривается вопрос о целесообразности специальной регистрации налогоплательщика как плательщика НДС, что характерно для зарубежной практики. Налогоплательщики имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС, если за три предшествующих последовательных календарных месяца совокупная сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) у них, без учета НДС, не

превысила 2 млн руб. Освобождение носит уведомительный характер.

Объектом обложения НДС выступает реализация товаров, выполненных работ и оказанных услуг, осуществляемых на территории Российской Федерации, а также ввоз товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

Датой (моментом) реализации (передачи) товаров (работ, услуг) признается наиболее ранняя из следующих дат: день отгрузки (передачи) товара (работ, услуг), день оплаты товаров (работ, услуг).

Налоговая база по НДС определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), полученных им в денежной и (или) натуральной форме, включая оплату ценными бумагами. По подакцизным товарам в цены включается сумма акциза.

Основная налоговая ставка по НДС установлена в размере 18 %. По отдельным продовольственным товарам, товарам для детей, периодическим печатным изданиям, отдельным медицинским товарам применяется ставка 10 %. Ставка 0 % применяется при реализации товаров, помещаемых под таможенный режим экспорта.

Перечень операций, не подлежащих налогообложению, является единым на всей территории государства. Условно эти операции можно разделить на три группы, исходя из мотивов предоставления:

- первая (экономические операции) – научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, выполняемые за счет средств бюджетов; научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, выполняемые учреждениями образования и науки на основе хозяйственных договоров; реализация лома и отходов черных и цветных металлов;

- вторая (социально-культурные операции) – большинство освобождаемых операций, среди которых можно выделить услуги в сфере образования, оказываемые некоммерческими образовательными организациями и связанные с учебно-производственным и воспитательным процессом, за исключением консультационных услуг и услуг по сдаче в аренду помещений; медицинские услуги, оказываемые медицинскими организациями для населения, за исключением косметических, ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг;

- третья (прочие) – освобождаемые от налога на добавленную стоимость операции, в том числе реализация ценных бумаг и инструментов срочных сделок, кроме посреднических услуг; оказание услуг по страхованию, со страхованию и перестрахованию; банковские операции, за исключением операций по инкассации.

Все плательщики налога на добавленную стоимость обязаны составлять

счета-фактуры на реализацию продукции, которые содержат строго регламентированную информацию. При нарушении правил их составления уплаченный поставщикам НДС не подлежит возмещению.

Налог на прибыль организаций.

Концептуальными положениями, характеризующими современный российский механизм налогообложения прибыли, можно считать следующие:

- открытый перечень расходов, принимаемых к вычету в целях налогообложения, исходя из принципов их экономической обоснованности, документального подтверждения и осуществления для деятельности, направленной на получение дохода;
- отмена всех налоговых льгот, за исключением переноса убытков на будущее (в течение 10 лет после налогового периода, в котором он получен);
- либерализация амортизационной политики (введение линейного и нелинейного методов, сокращение сроков использования основных средств – по некоторым группам в 1,5–2,5 раза), применение «амортизационной премии»;
- отмена отдельных ранее существовавших ограничений (лимитов, норм и нормативов) по ряду расходов;
- переход на метод начислений (организации имеют право использовать кассовый метод, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки без учета налога на добавленную стоимость не превысила одного миллиона рублей за каждый квартал);
- введение самостоятельной системы налогового учета.

Объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций является прибыль, которая представляет собой разницу между доходами и расходами организации.

Ставка – 20 % (2 % – в федеральный бюджет, 18 % – в бюджеты субъектов Российской Федерации. Ставка налога в части перечисляемого в бюджеты субъектов Российской Федерации может быть понижена до 13,5 % для отдельных категорий налогоплательщиков). По дивидендам налоговая ставка установлена в размере 9 либо 15 % в зависимости от того, кто является получателем такого дохода. Ставка 0 % – организации, осуществляющие образовательную и (или) медицинскую деятельность, сельскохозяйственные товаропроизводители.

Важное направление налоговой реформы связано с введением в России *института консолидированной налоговой отчетности* по налогу на прибыль организаций. В состав группы включаются компании, прямо или косвенно принадлежащие материнской компании, на основании критерия минимальной доли участия. Организации – участники одной консолидированной группы налогоплательщиков не могут входить в другие

группы.

Налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ). Налогоплательщиками НДПИ признаются организации и индивидуальные предприниматели, которые являются пользователями недр в соответствии с законодательством России. Предоставление недр в пользование оформляется специальным государственным разрешением в виде лицензии.

Объектом налогообложения НДПИ являются полезные ископаемые:

- добытые из недр на территории России или за ее пределами, на территориях, находящихся под юрисдикцией Российской Федерации;
- извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства (если такое извлечение подлежит отдельному лицензированию в соответствии с российским законодательством о недрах).

Ряд полезных ископаемых не признается объектом налогообложения. К ним, например, относятся общераспространенные полезные ископаемые и подземные воды, добытые индивидуальным предпринимателем и используемые им для личного потребления.

Налоговая база рассчитывается как стоимость добытых полезных ископаемых, за исключением нефти и газа, для которых она определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении.

Ставки НДПИ установлены в специфической форме и дифференцированы по видам полезных ископаемых. Так, например, ставка налога для калийной соли составляет 3,8, руды черных металлов – 4,8, минеральных вод – 7,5 %.

По нефти и газу ставка НДПИ установлена в адвалорной форме. Налоговая ставка при добыче нефти составляет 419 руб. за тонну. Данная налоговая ставка умножается на коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть, и на коэффициент, учитывающий степень выработанности конкретного участка недр.

Налог на доходы физических лиц (НДФЛ). Налогоплательщиками выступают физические лица, являющиеся налоговыми резидентами, а также физические лица, получающие доходы от источников в Российской Федерации, не будучи налоговыми резидентами (налоговые резиденты – это физические лица, фактически находящиеся на территории Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев).

Доходами являются, например, заработная плата, полученные дивиденды и проценты, страховые выплаты, доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, доходы от реализации любого вида имущества, вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты.

Налоговым кодексом Российской Федерации определены доходы, не

подлежащие налогообложению. Их можно разделить на две группы в зависимости от ограничений по сумме, не подлежащей налогообложению:

- первая группа (самая многочисленная) включает в себя доходы, не подлежащие налогообложению в полном объеме. К таковым, например, относят выплаты, предусмотренные законодательством (государственные пенсии и пособия, в том числе пособия по безработице, беременности и родам), компенсационные выплаты, стипендии студентов, аспирантов, ординаторов;

- вторая группа включает доходы, не подлежащие налогообложению в пределах законодательно определенных сумм. К таковым относятся компенсационные выплаты – в доходы не включаются суточные, выплачиваемые в соответствии с законодательством Российской Федерации, но не более 700 руб. за каждый день нахождения в командировке на территории России и не более 2500 руб. за каждый день нахождения в заграничной командировке; оказываемая работодателем работникам единовременная материальная помощь при рождении (усыновлении, удочерении) ребенка, но не более 50 тыс. руб. на каждого ребенка; суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам.

Налоговая база по НДФЛ – это денежное выражение доходов, полученных физическим лицом за налоговый период.

При формировании налоговой базы по доходам, облагаемым основной налоговой ставкой 13 %, имеется возможность применить к таким доходам налоговые вычеты. В настоящее время существуют четыре вида налоговых вычетов: стандартные, социальные (расходы на благотворительность, обучение, лечение, негосударственное пенсионное обеспечение и добровольное пенсионное страхование), имущественные и профессиональные.

Стандартные налоговые вычеты предоставляются по двум основаниям: на налогоплательщика и его детей. На налогоплательщика предоставляется вычет в следующих суммах: 3000 руб. (ликвидаторы последствий аварии на ЧАЭС, инвалиды ВОВ), 500 руб. (герои СССР, России, участники ВОВ).

Стандартный налоговый вычет на детей налогоплательщика предоставляется в суммах 1400 руб. на первого и второго ребенка, 3000 руб. на третьего и каждого последующего ребенка. При этом налоговый вычет сохраняется до конца того года, в котором ребенок достиг 18 или 24 лет, если он является учащимся дневной формы обучения.

Имущественный налоговый вычет предоставляется налогоплательщику при наличии двух оснований: а) если в текущем налоговом периоде налогоплательщик имел доход от продажи имущества, то он вправе уменьшить полученный доход на сумму налогового вычета (для

недвижимости – до 1 млн руб., по остальному имуществу – до 250 тыс. руб.) или на сумму документально подтвержденного расхода, связанного с извлечением этого дохода; б) если налогоплательщик приобрел жилой дом или квартиру, то он вправе претендовать на уменьшение части налоговой базы также на сумму документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением жилья, но не более 2 млн руб.

Профессиональный налоговый вычет можно отнести к особой категории налоговых вычетов. Его целевая направленность – уменьшение дохода от предпринимательской деятельности, подлежащего налогообложению. Например, налогоплательщики, получающие авторские вознаграждения, имеют право на вычет фактически произведенных расходов. Если последние не могут быть подтверждены документально, они принимаются к вычету в размерах от 20 до 40 % общей суммы доходов (в зависимости от вида деятельности).

Налоговая ставка – 13 %, которая была установлена с целью стимулирования легализации доходов физических лиц и сокращения расходов на проведение налогового контроля по обработке налоговых деклараций. Однако в настоящее время обострилась полемика относительно целесообразности дальнейшего применения пропорциональной ставки. Действительно, она не способствует перераспределению доходов, а по данным Госкомстата Российской Федерации, почти половина денежных доходов населения концентрируется у группы людей с наиболее высокими доходами.

Налог на имущество организаций. Объектом налогообложения для российских организаций признается только движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве основных средств, в том числе переданное во временное пользование, распоряжение или доверительное управление, а также внесенное в совместную деятельность.

Налоговая база определяется как среднегодовая стоимость имущества. При этом имущество учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета.

Налоговые ставки устанавливаются субъектами Российской Федерации исходя из максимальной ставки, прописанной в Налоговом кодексе, составляющей в настоящее время 2,2 %. Критерием дифференциации может быть как вид деятельности (тип объекта), так и иной критерий.

Транспортный налог является региональным налогом, по которому законодательные органы субъекта Российской Федерации самостоятельно определяют:

- налоговую ставку (в пределах, установленных НК РФ);

- порядок и сроки уплаты;
- налоговые льготы и основания для их применения.

Плательщики транспортного налога – юридические и физические лица, на которых зарегистрированы транспортные средства.

Объектом налогообложения признаются следующие группы транспортных средств: 1) наземные транспортные средства (автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы, самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, снегоходы, мотосани); 2) воздушные транспортные средства (самолеты, вертолеты и др.); 3) водные транспортные средства (теплоходы, яхты, катера, моторные лодки и др.). Они должны быть зарегистрированы в соответствии с российским законодательством.

Налоговая база различается по видам транспортных средств, но чаще всего – это количество лошадиных сил.

Базовые ставки налога дифференцированы в зависимости от вида транспортного средства. Они могут быть увеличены либо уменьшены законами субъектов Российской Федерации, но не более чем в десять раз.

Налогоплательщиками *земельного налога* признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

Налоговая база определяется как кадастровая стоимость земельных участков, признаваемых объектом налогообложения, по состоянию на 1 января.

Налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (в том числе законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) и не могут превышать установленных пределов:

- 0,3 % в отношении земельных участков:

- предоставленных для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства, а также дачного хозяйства;

- занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса или предоставленных для жилищного строительства и др.;

- 1,5 % в отношении прочих земельных участков.

В современной российской налоговой системе имеют место *специальные налоговые режимы*: упрощенная система налогообложения (УСН), единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН), единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД), соглашения о разделе продукции (СРП). Первые три направлены, главным образом, на субъекты малого предпринимательства.

Критериями использования *упрощенной системы налогообложения* являются размер доходов налогоплательщиков 60 млн руб. и численность до 100 человек.

Объектом налогообложения единым налогом при УСН могут быть либо доходы, либо доход, уменьшенные на величину расходов. В первом случае ставка определена в размере 6 %, а во втором – 15 %. В качестве антикризисной меры, имеющей перспективное значение для развития местной инициативы по наполнению бюджетов, было введено право субъектов Российской Федерации устанавливать дифференцированную налоговую ставку от 5 до 15 % в зависимости от категории налогоплательщиков.

Налогоплательщиками *ЕСХН* являются сельскохозяйственные товаропроизводители.

Объектом налогообложения признаются доходы, уменьшенные на величину расходов. Порядок определения и признания доходов и расходов при налогообложении ЕСХН аналогичен упрощенной системе налогообложения.

Налоговой базой признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

Ставка единого сельскохозяйственного налога составляет 6 %.

Система *ЕНВД* была введена как механизм усиления налогового контроля в тех сферах, где учет и контроль затруднены. Постепенно данная система перестала играть предназначенную ей роль, превратившись к настоящему времени в элемент налоговой оптимизации. Размер уплачиваемого единого налога на вмененный доход на порядок ниже сумм замененных им налогов. К 2014 г. предполагается отказаться от этого специального налогового режима. Ставка налога составляет 15 % от вмененного дохода (условная месячная доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя, характеризующего определенный вид предпринимательской деятельности).

В структуре исполнительных органов власти Федеральная налоговая служба (ФНС) России является основным субъектом налогового администрирования и подчинена Минфину России. В состав ФНС входят Управления по субъектам Российской Федерации (82), Межрегиональные инспекции по крупнейшим налогоплательщикам (9), территориальные инспекции (1108) и их обособленные подразделения.

Межрегиональные инспекции ФНС по крупнейшим налогоплательщикам сформированы по отраслевому принципу: по нефти (№ 1), газу (№ 2), обрабатывающим производствам, строительству, торговле (№ 3), электроэнергетике (№ 4), металлургии (№ 5), транспорту (№ 6), связи (№ 7),

машиностроению и оборонно-промышленному комплексу (№ 8), банкам и финансам (№ 9). Это позволило учитывать при налоговых проверках особенности учета и применяемых в инспекциях технологий, а также холдинговую организацию их деятельности. Следует отметить, что отнесение налогоплательщиков к крупнейшим в настоящее время осуществляется по двум группам критериев:

- показатели финансово-экономической деятельности (объем начислений федеральных налогов и сборов, объем выручки, размер активов, объем производства (реализации) продукции и др.);
- отношения взаимозависимости.

5.2.2 Налоговая система Республики Казахстан

Органы налоговой службы состоят из уполномоченного органа – Налогового комитета Министерства финансов Республики Казахстан и налоговых органов.

В соответствии с Налоговым кодексом в Республике Казахстан действуют:

1) налоги (корпоративный подоходный налог, индивидуальный подоходный налог, налог на добавленную стоимость, акцизы, рентный налог на экспорт, специальные платежи и налоги недропользователей, социальный налог, налог на транспортные средства, земельный налог, налог на имущество, налог на игровой бизнес, фиксированный налог, единый земельный налог).

2) другие обязательные платежи в бюджет:

- государственная пошлина, консульский сбор;
- сборы (регистрационные сборы, сбор за проезд автотранспортных средств по территории Республики Казахстан, сбор с аукционов, лицензионный сбор за право занятия отдельными видами деятельности, сбор за выдачу разрешения на использование радиочастотного спектра телевизионным и радиовещательным организациям, сбор за пользование земельными участками, сбор за пользование водными ресурсами);
- платы (за пользование поверхностными источниками, за эмиссии в окружающую среду, за пользование животным миром, за лесные пользования, за использование особо охраняемых природных территорий, за использование радиочастотного спектра, за предоставление междугородной и (или) международной телефонной, а также сотовой связи, за пользование судоходными водными путями, за размещение наружной (визуальной) рекламы).

Корпоративный подоходный налог. Плательщиками являются юридические лица – резиденты Республики Казахстан, за исключением

государственных учреждений, а также юридические лица-нерезиденты, осуществляющие деятельность в Республике Казахстан через постоянное учреждение или получающие доходы из источников в Республике Казахстан.

Объектами обложения являются: налогооблагаемый доход; доход, облагаемый у источника выплаты; чистый доход юридического лица-нерезидента, осуществляющего деятельность в Республике Казахстан через постоянное учреждение. Налогооблагаемый доход определяется как разница между совокупным годовым доходом с учетом корректировок и вычетами.

Совокупный годовой доход юридического лица-резидента состоит из всех видов доходов, подлежащих получению (полученных) данным лицом в Республике Казахстан и за ее пределами в течение налогового периода

Налогооблагаемый доход подлежит обложению налогом по ставке 15 %, для производителей сельскохозяйственной продукции – по ставке 10 %, доходы, облагаемые у источника выплаты, за исключением доходов нерезидентов из источников в Республике Казахстан – по ставке 10 %. В дополнение к корпоративному подоходному налогу чистый доход юридического лица-нерезидента, осуществляющего деятельность в Республике Казахстан через постоянное учреждение, подлежит налогообложению по ставке 15 %.

Индивидуальный подоходный налог. Плательщиками являются физические лица, имеющие объекты налогообложения. Объектами обложения являются доходы физического лица в виде доходов, облагаемых у источника выплаты, и доходов, не облагаемых у источника выплаты.

Доходы налогоплательщика облагаются налогом по ставке 10 %. Доходы в виде дивидендов, полученные из источников в Республике Казахстан и за ее пределами, облагаются по ставке 5 %.

Налог на добавленную стоимость. Плательщиками НДС являются:

1) лица, по которым произведена постановка на регистрационный учет по налогу на добавленную стоимость в Республике Казахстан:

- индивидуальные предприниматели;
- юридические лица-резиденты, за исключением государственных учреждений;
- нерезиденты, осуществляющие деятельность в Республике Казахстан через филиал, представительство;
- доверительные управляющие, осуществляющие обороты по реализации товаров, работ, услуг по договорам доверительного управления с учредителями доверительного управления либо с выгодоприобретателями в иных случаях возникновения доверительного управления;

2) лица, импортирующие товары на территорию Республики Казахстан в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и (или) таможенным законодательством Республики Казахстан.

Объектами обложения налогом на добавленную стоимость являются облагаемый оборот и облагаемый импорт.

Облагаемым является оборот, совершаемый плательщиком НДС: по реализации товаров, работ, услуг в Республике Казахстан, за исключением необлагаемого оборота; по приобретению работ, услуг от нерезидента, не являющегося плательщиком налога на добавленную стоимость в Республике Казахстан и не осуществляющего деятельность через филиал, представительство. Размер облагаемого оборота определяется на основе стоимости реализуемых товаров, работ, услуг исходя из применяемых сторонами сделки цен и тарифов без включения в них НДС.

Счет-фактура является обязательным документом для всех плательщиков НДС, которые обязаны при осуществлении оборотов по реализации товаров (работ, услуг) выписать ее получателю указанных товаров (работ, услуг).

Сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая взносу в бюджет по облагаемому обороту, исчисляется как разница между суммой НДС, начисленного по облагаемым оборотам, и суммой НДС, относимого в зачет.

Ставка налога на добавленную стоимость составляет 12 % и применяется к размеру облагаемого оборота и облагаемого импорта. Оборот по реализации товаров на экспорт облагается по нулевой ставке.

Акцизами облагаются товары, произведенные на территории Республики Казахстан и импортируемые на территорию Республики Казахстан. Плательщиками акцизов являются физические и юридические лица, которые производят подакцизные товары на территории Республики Казахстан; импортируют подакцизные товары на территорию Республики Казахстан; осуществляют оптовую, розничную реализацию бензина (за исключением авиационного) и дизельного топлива на территории Республики Казахстан.

Подакцизными товарами являются все виды спирта; алкогольная продукция; пиво с объемным содержанием этилового спирта не более 0,5 %; табачные изделия; бензин (за исключением авиационного), дизельное топливо; моторные транспортные средства, предназначенные для перевозки 10 человек и более, с объемом двигателя более 3000 см³, за исключением микроавтобусов, автобусов и троллейбусов; автомобили легковые и прочие моторные транспортные средства, предназначенные для перевозки людей с объемом двигателя более 3000 см³ (кроме автомобилей с ручным управлением или адаптером ручного управления, специально предназначенных для инвалидов); моторные транспортные средства на шасси легкового автомобиля с платформой для грузов и кабиной водителя, отделенной от грузового отсека жесткой стационарной перегородкой, с объемом двигателя более 3000 см³ (кроме автомобилей с ручным управлением или адаптером ручного управления, специально

предназначенных для инвалидов); сырая нефть, газовый конденсат; спиртосодержащая продукция медицинского назначения, зарегистрированная в соответствии с законодательством Республики Казахстан в качестве лекарственного средства.

Ставки акцизов устанавливаются в абсолютной сумме (в тенге) на единицу измерения в натуральном выражении (твердые ставки).

Рентный налог. Плательщиками рентного налога на экспорт являются физические и юридические лица, реализующие на экспорт сырую нефть и газовый конденсат, за исключением недропользователей, экспортирующих объемы сырой нефти, газового конденсата, добытые в рамках контрактов, а также уголь.

Объект обложения – объем сырой нефти, газового конденсата, угля, реализуемый на экспорт.

Налоговой базой для исчисления рентного налога на экспорт является:

а) по сырой нефти, газовому конденсату – стоимость экспортируемых сырой нефти, газового конденсата, исчисленная из фактически реализуемого на экспорт объема сырой нефти, газового конденсата и мировой цены;

б) по углю – стоимость экспортируемого угля, исчисленная из фактически реализуемого на экспорт объема угля.

При экспорте сырой нефти, газового конденсата рентный налог на экспорт исчисляется по установленным дифференцированным ставкам исходя из стоимости 1 барреля включительно. Рентный налог на экспорт угля исчисляется по ставке 2,1 %.

Специальные платежи и налоги недропользователей включают: подписной бонус, бонус коммерческого обнаружения, платеж по возмещению исторических затрат, налог на добычу полезных ископаемых, налог на сверхприбыль и ряд других.

Социальный налог. Плательщиками являются: индивидуальные предприниматели; частные нотариусы, адвокаты; юридические лица – резиденты Республики Казахстан; юридические лица-нерезиденты, осуществляющие деятельность в Республике Казахстан через постоянные учреждения.

Объектом налогообложения для плательщиков являются расходы работодателя, выплачиваемые работникам-резидентам и работникам-нерезидентам в виде доходов, а также доходы иностранного персонала.

Социальный налог исчисляется по ставке 11 %.

Налог на транспортные средства. Плательщиками являются физические лица, имеющие объекты обложения на праве собственности, и юридические лица, их структурные подразделения, имеющие объекты обложения на праве собственности, хозяйственного ведения или

оперативного управления.

Объекты налогообложения – транспортные средства, за исключением прицепов, подлежащие государственной регистрации и (или) состоящие на учете в Республике Казахстан. Не являются объектами налогообложения: карьерные автосамосвалы грузоподъемностью 40 тонн и выше; специализированные медицинские транспортные средства.

Исчисление налога производится по ставкам (месячный расчетный показатель), установленным в месячных расчетных показателях, исходя из объема двигателя для легковых, грузоподъемности – для грузовых автомобилей, числа посадочных мест в автобусах, мощности мотоциклов и т. д.

Земельный налог. В целях налогообложения все земли рассматриваются в зависимости от их целевого назначения и принадлежности к категориям. Налогообложению не подлежат следующие категории: земли особо охраняемых природных территорий, земли лесного и водного фонда, земли запаса.

Плательщиками земельного налога являются физические и юридические лица, имеющие объекты обложения на праве собственности, праве постоянного землепользования, праве первичного безвозмездного временного землепользования.

Объект налогообложения – земельный участок (при общей долевой собственности на земельный участок – земельная доля).

Базовые ставки земельного налога на земли сельскохозяйственного назначения устанавливаются в расчете на 1 га и дифференцируются по качеству почв.

Базовые налоговые ставки на земли сельскохозяйственного назначения, предоставленные физическим лицам для ведения личного домашнего (подсобного) хозяйства, садоводства и дачного строительства, включая земли, занятые под постройки, устанавливаются в следующих размерах: при площади до 0,5 га включительно – 20 тенге за 0,01 га; на площадь, превышающую 0,5 га, – 100 тенге за 0,01 га.

Налог на имущество юридических лиц и индивидуальных предпринимателей. Плательщиками данного налога являются:

- юридические лица, имеющие объект налогообложения на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления на территории Республики Казахстан;
- индивидуальные предприниматели, имеющие объект налогообложения на праве собственности на территории Республики Казахстан;

Объектом налогообложения являются находящиеся на территории Республики Казахстан здания, сооружения.

Не являются объектами налогообложения:

- земля как объект обложения земельным налогом;
- здания, сооружения, находящиеся на консервации по решению Правительства Республики Казахстан;
- государственные автомобильные дороги общего пользования и дорожные сооружения на них (полоса отвода; конструктивные элементы дорог; обстановка и обустройство дорог; мосты; путепроводы; виадуки; транспортные развязки; тоннели; защитные галереи; сооружения и устройства, предназначенные для повышения безопасности дорожного движения; водоотводные и водопропускные сооружения; лесополосы вдоль дорог; линейные жилые дома и комплексы дорожно-эксплуатационной службы);
- объекты незавершенного строительства.

Налоговой базой является среднегодовая балансовая стоимость объектов налогообложения, определяемая по данным бухгалтерского учета как $\frac{1}{13}$ суммы, полученной при сложении балансовых стоимостей объектов налогообложения на 1-е число каждого месяца текущего налогового периода и 1-е число месяца периода, следующего за отчетным.

Юридические лица исчисляют налог на имущество по ставке 1,5 % к налоговой базе.

Налог на имущество физических лиц. Плательщиками данного налога являются физические лица.

Объект налогообложения – находящиеся на территории Республики Казахстан жилые помещения, дачные постройки, гаражи и иные строения, сооружения, помещения, принадлежащие физическим лицам на праве собственности, и объекты незавершенного строительства с момента проживания в них, эксплуатации.

Налоговой базой по жилым помещениям, дачным постройкам или объектам незавершенного строительства для физических лиц является стоимость объектов налогообложения, устанавливаемая по состоянию на 1 января каждого года уполномоченным государственным органом в сфере регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним.

Налог на имущество физических лиц, налоговая база исчисляются в зависимости от стоимости объектов налогообложения по комбинированным ставкам (денежные единицы + % от стоимости).

Налог на игорный бизнес. Плательщиками данного налога являются индивидуальные предприниматели и юридические лица, осуществляющие деятельность по оказанию услуг казино, зала игровых автоматов, тотализатора, букмекерской конторы. Объектами налогообложения при осуществлении деятельности в сфере игорного бизнеса являются: игровой стол, игровой автомат, касса тотализатора, электронная касса тотализатора,

касса букмекерской конторы, электронная касса букмекерской конторы. Налоговый период – календарный квартал. Исчисление налога на игорный бизнес производится путем применения соответствующей ставки налога к каждому объекту налогообложения.

Фиксированный налог. Плательщиками данного налога являются индивидуальные предприниматели и юридические лица, осуществляющие деятельность по оказанию услуг с использованием игровых автоматов без выигрыша; персональных компьютеров, используемых для проведения игры; игровых дорожек (боулинг (кегельбан); картов (картинг); бильярдных столов (бильярд). Объектами налогообложения налогом являются: игровой автомат без выигрыша, предназначенный для проведения игры с одним игроком; игровой автомат без выигрыша, предназначенный для проведения игры с участием двух игроков и более; персональный компьютер, используемый для проведения игры; игровая дорожка; карт; бильярдный стол. Налоговый период – календарный квартал. Исчисление фиксированного налога производится путем применения соответствующей ставки к каждому объекту налогообложения.

Специальные налоговые режимы делятся на следующие виды:

- специальный налоговый режим для субъектов малого бизнеса (специальный налоговый режим на основе разового талона; специальный налоговый режим на основе патента; специальный налоговый режим на основе упрощенной декларации);
- специальный налоговый режим для крестьянских или фермерских хозяйств;
- специальный налоговый режим для юридических лиц – производителей сельскохозяйственной продукции и сельских потребительских кооперативов.

Государственная пошлина – обязательный платеж, взимаемый за совершение юридически значимых действий и (или) выдачу документов уполномоченными государственными органами или должностными лицами. Плательщиками государственной пошлины являются физические и юридические лица, обращающиеся по поводу совершения юридически значимых действий и (или) выдачи документов в уполномоченные государственные органы или к должностным лицам.

Консульский сбор – платеж, взимаемый дипломатическими представительствами и консульскими учреждениями Республики Казахстан с иностранцев, лиц без гражданства, иностранных юридических лиц – нерезидентов, физических и юридических лиц Республики Казахстан, за совершение консульских действий и выдачу документов, имеющих юридическое значение. Плательщиками консульского сбора являются иностранцы, лица без гражданства и иностранные юридические лица – нерезиденты, физические и юридические лица Республики Казахстан, в интересах которых совершаются консульские действия.

Регистрационные сборы – разовые обязательные платежи, взимаемые уполномоченными государственными органами при совершении ими регистрационных действий, а также при выдаче дубликата документа, удостоверяющего их совершение. Плательщиками сборов являются физические и юридические лица, в интересах которых регистрирующие органы производят регистрационные действия в соответствии с законодательством Республики Казахстан.

Сбор за проезд автотранспортных средств по территории Республики Казахстан взимается: за выезд с территории Республики Казахстан отечественных автотранспортных средств, осуществляющих перевозку пассажиров и грузов в международном сообщении; въезд (выезд) на территорию (с территории) Республики Казахстан, транзит по территории Республики Казахстан иностранных автотранспортных средств, осуществляющих перевозку пассажиров и грузов в международном сообщении; проезд отечественных и иностранных крупногабаритных и (или) тяжеловесных автотранспортных средств по территории Республики Казахстан; проезд отечественных и иностранных автотранспортных средств по платным государственным автомобильным дорогам, за исключением платных государственных автомобильных дорог, переданных в концессию. Плательщиками сбора являются физические и юридические лица, осуществляющие проезд автотранспортных средств по территории Республики Казахстан. Сумма сбора исчисляется и уплачивается в бюджет по месту получения разрешительного документа и (или) по месту пользования платными государственными автомобильными дорогами.

Сбор с аукционов взимается при реализации имущества (в том числе имущественных прав) на аукционах. Плательщиками сбора являются физические и юридические лица, выставляющие имущество (в том числе имущественные права) для реализации на аукционах. Объект обложения – стоимость реализации имущества (имущественных прав), установленная по результатам проведения аукциона. Ставка сбора устанавливается в размере 3 % от стоимости реализации имущества (имущественных прав), определенной по результатам проведения аукциона.

Лицензионный сбор за право занятия отдельными видами деятельности взимается при выдаче (переоформлении) лицензий (дубликата лицензий) на занятие определенными видами деятельности, подлежащими лицензированию в соответствии с законодательством Республики Казахстан. Плательщиками сбора являются физические и юридические лица, получающие лицензию.

Сбор за выдачу разрешения на использование радиочастотного спектра телевизионным и радиовещательным организациям взимается при выдаче

уполномоченным государственным органом в области связи телевизионным и радиовещательным организациям Республики Казахстан разрешения (дубликата разрешения) на использование радиочастотного спектра. Плательщики сбора – телевизионные и радиовещательные организации.

Плата за пользование земельными участками взимается за предоставление государством земельных участков во временное возмездное землепользование (аренду). Плательщиками являются физические и юридические лица, получившие земельный участок во временное возмездное землепользование (аренду).

Плата за пользование водными ресурсами поверхностных источников взимается за виды специального водопользования из поверхностных источников с изъятием воды из них или без ее изъятия. Плательщиками являются физические и юридические лица, осуществляющие пользование водными ресурсами поверхностных источников с применением стационарных, передвижных и плавучих сооружений по механическому и самотечному забору воды из поверхностных и морских вод, с применением гидравлических электростанций, с применением водохозяйственных сооружений для ведения рыбного хозяйства; добычи рыбных ресурсов; нужд водного транспорта.

Плата за лесные пользования на участках государственного лесного фонда взимается: за заготовку древесины; заготовку живицы и древесных соков; заготовку второстепенных древесных ресурсов (коры, ветвей, пней, корней, листьев, почек деревьев и кустарников); побочные лесные пользования; пользование участками для культурно-оздоровительных, рекреационных, туристических и спортивных целей, нужд охотничьего хозяйства, научно-исследовательских работ.

Плата за использование радиочастотного спектра взимается за выделенные уполномоченным государственным органом в области связи номиналы (полосы, диапазоны) радиочастотного спектра.

Плата за размещение наружной (визуальной) рекламы взимается за ее размещение на объектах стационарного размещения рекламы в полосе отвода автомобильных дорог общего пользования, на открытом пространстве за пределами помещений в населенных пунктах на территории Республики Казахстан и на транспортных средствах.

Также взимаются плата за пользование животным миром, плата за предоставление междугородной и (или) международной телефонной, а также сотовой связи, плата за пользование судоходными водными путями Республики Казахстан.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть) : принят Палатой представителей 15.11.2002 г.: одобр. Советом Респ. 2.12.2002 г.: текст Кодекса по состоянию на 1.01.2013 г. // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь.– 2003. – № 4. – С. 12–44.

Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) : принят Палатой представителей 11.12.2009 г.: одобр. Советом Респ. 18.12.2009 г.: текст по состоянию на 1.01.2013 г. // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь.– 2010. – № 4. – С. 544 с.

Кодекс Республики Беларусь об административных правонарушениях : принят Палатой представителей 17.12.2002 г.: одобр. Советом Респ. 2.04.2003 г.: текст Кодекса по состоянию на 1.01.2013 г. // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2003. – № 63. – 84 с.

Уголовный кодекс Республики Беларусь : принят Палатой представителей 2.06.1999 г.: одобр. Советом Респ. 24.06.1999 г.: текст Кодекса по состоянию на 1.01.2013 г. // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь.– 1999. – № 76. – 108 с.

Трудовой кодекс Республики Беларусь : принят Палатой представителей 8.06.1999 г.: одобр. Советом Респ. 30.06.1999 г.: текст Кодекса по состоянию на 1.01.2013 г. // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь.– 1999. – № 80. – 99 с.

Об обязательных страховых взносах в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь : Закон Респ. Беларусь от 29 февраля 1996 N 138-ХІІІ // Ведамасці Нац. сходу Рэсп. Беларусь.– 1999. – № 3. – С. 2–8.

О профессиональном пенсионном страховании : Закон Респ. Беларусь от 5 января 2008 № 322-3 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь.– 2008. – № 16. – С. 6–14.

О принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в таможенном союзе : Соглашение между Правительством Республики Беларусь, Правительством Республики Казахстан и Правительством Российской Федерации, подписано в Москве 25 января 2008 года // Эталон Беларусь [Электронный ресурс]: эталонный банк данных правовой информации Респ. Беларусь. – Электрон. дан. (4,2 Гб).– Минск, 2013. – 1 электрон. опт. диск (DVD-ROM).

О порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в таможенном союзе : Протокол между Правительством

Республики Беларусь, Правительством Республики Казахстан и Правительством Российской Федерации, подписан в Санкт-Петербурге 11 декабря 2009 года // Эталон Беларусь [Электронный ресурс]: эталонный банк данных правовой информации Респ. Беларусь. – Электрон. дан. (4,2 Гб).– Минск, 2013. – 1 электрон. опт. диск (DVD-ROM).

О порядке взимания косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг в таможенном союзе : Протокол между Правительством Республики Беларусь, Правительством Республики Казахстан и Правительством Российской Федерации, подписан в Санкт-Петербурге 11 декабря 2009 года // Эталон Беларусь [Электронный ресурс]: эталонный банк данных правовой информации Респ. Беларусь. – Электрон. дан. (4,2 Гб).– Минск, 2013. – 1 электрон. опт. диск (DVD-ROM).

О порядке и сроках представления налоговых деклараций (расчетов) по налогу на добавленную стоимость по перевозкам и налогу на прибыль по сводному балансу основной деятельности Белорусской железной дороги и уплаты указанных налогов : Указ Президента Респ. Беларусь от 03.04.2006 № 186 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь.– 2006. – № 55. – С. 6–8.

О тарифах взносов на профессиональное пенсионное страхование : Указ Президента Респ. Беларусь от 10 января 2009 № 23 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь.– 2009. – № 14. – С. 32–33.

О страховой деятельности : Указ Президента Респ. Беларусь от 25 августа 2006 № 530 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь.– 2006. – № 143. – С. 3–64.

Об отдельных вопросах налогообложения : Указ Президента Респ. Беларусь от 20 марта 2009 № 144 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь.– 2009. – № 79. – С. 4–6.

Об утверждении Положения о порядке оценки принадлежащих физическим лицам зданий и строений : Указ Президента Респ. Беларусь от 28 марта 2008 № 187 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь.– 2008. – № 81. – С. 5–7.

О вопросах переоценки основных средств, не завершенных строительством объектов и неустановленного оборудования : Указ Президента Респ. Беларусь от 20 октября 2006 № 622 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь.– 2006. – № 171. – С. 3–5.

О некоторых вопросах налогообложения в сферах культуры и информации : Указ Президента Респ. Беларусь от 14 апреля 2011 № 145 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь.– 2011. – № 45. – С. 32–33.

О некоторых вопросах обложения налогом на добавленную стоимость : Указ Президента Респ. Беларусь от 26 марта 2007 № 138 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь.– 2007. – № 79. – С. 10–12.

О государственной регистрации научно-исследовательских, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ : Указ Президента Респ. Беларусь от 25 мая 2006 № 356 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь.– 2006. – № 86. – С. 74–76.

О налогообложении продовольственных товаров и товаров для детей : Указ Президента Респ. Беларусь от 21 июня 2007 № 287 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь.– 2007. – № 149. – С. 3–7.

О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике

Беларусь : Указ Президента Респ. Беларусь от 16 октября 2009 № 510 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь.– 2009. – № 253. – С. 4–50.

О дополнительных мерах по работе с обращениями граждан и юридических лиц : Указ Президента Респ. Беларусь от 15 октября 2007 № 498 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь.– 2007. – № 250. – С. 7–17.

Об отдельных вопросах налогообложения : Указ Президента Респ. Беларусь от 9 марта 2010 № 143 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь.– 2010. – № 66. – С. 5–17.

Об утверждении перечня видов выплат, на которые не начисляются взносы по государственному социальному страхованию, в том числе по профессиональному пенсионному страхованию в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты и по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в Белорусское республиканское унитарное страховое предприятие «Белгосстрах» : постановление Совета Министров Респ. Беларусь от 25 января 1999 № 115 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь.– 1999. – № 9. – С. 75–77.

О некоторых вопросах профессионального пенсионного страхования : постановление Совета Министров Респ. Беларусь от 9 октября 2008 № 1490 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь.– 2008. – № 249. – С. 16–31.

О порядке консервации основных средств : постановление Совета Министров Респ. Беларусь от 22 мая 2003 № 683 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь.– 2003. – № 61. – С. 34–37.

Об установлении форм документов, необходимых для исчисления, уплаты налогов, сборов (пошлин), и о некоторых вопросах порядка их заполнения, представления подтверждения постоянного местонахождения иностранной организации, ведения учета выручки от реализации товаров (работ, услуг), доходов и расходов индивидуальными предпринимателями (частными нотариусами, адвокатами, осуществляющими адвокатскую деятельность индивидуально) : постановление М-ва по налогам и сборам Респ. Беларусь от 15 ноября 2010 № 82 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь.– 2011. – № 6. – С. 55–173.

Киреева, Е. Ф. Формирование налоговых пространств в условиях экономической интеграции : [монография] / Е. Ф. Киреева. – Минск : БГЭУ, 2002. – 355 с.

Кушнеров, Д. Н. Доходы Белорусской железной дороги от перевозок: порядок формирования и налогообложения : учеб.-метод. пособие / Д. Н. Кушнеров. – Гомель : БелГУТ, 2010. – 54 с.

Кушнеров, Д. Н. Налогообложение организаций Белорусской железной дороги : учеб.-метод. пособие / Д. Н. Кушнеров. – Гомель : БелГУТ, 2010. – 94 с.

Налоги и налоговая система Российской Федерации : учеб. пособие для бакалавров / под науч. ред. Л. И. Гончаренко. – М. : ИНФРА-М, 2009. – 315 с.

Налоги и налогообложение : учеб. пособие / Е. Ф. Киреева [и др.] ; под ред. Е. Ф. Киреевой. – Минск : БГЭУ, 2012. – 447 с.

Налоги и налогообложение : учеб. пособие / под ред. Д. Г. Черника. – М. : Юнити-Дана, 2010. – 368 с.

Налоги : учеб. / Н. Е. Заяц [и др.] ; под общ. ред. Н. Е. Заяц. – Минск : Выш. шк., 2008. – 303 с.

Тарарышкіна, Л. И. Единая таможенная территория Таможенного союза ЕврАзЭС : финансовые аспекты ее формирования / Л. И. Тарарышкіна // Науч. труды Белорус. гос. экономич. ун-та. – Минск, 2011. – С. 391–397.

Филиппович, Е. С. Реформирование налогового контроля: оценка и применение налогового потенциала коммерческих организаций / Е. С. Филиппович. – Минск : Энциклопедикс, 2009. – 100 с.

Юткина, Т. Ф. Налоги и налогообложение : учеб. для студентов вузов / Т. Ф. Юткина. – М. : НОРМА – ИНФРА-М, 2006. – 576 с.

ПРИЛОЖЕНИЕ А

(справочное)

Ставки акцизов на подакцизные товары

Наименование товаров	Единица налогообложения	Ставки акцизов, руб. за единицу налогообложения
1 Спирт:		
1.1 этиловый из пищевого сырья; синтетический	1 л безводного (стопроцентного) этилового спирта, содержащегося в готовой продукции	29 100
1.2 этиловый сырец из пищевого сырья, отпущенный организациям Республики Беларусь для производства спирта этилового ректифицированного	1 л готовой продукции	0
1.3 этиловый ректифицированный из пищевого сырья, отпущенный организациям Республики Беларусь для производства алкогольной продукции, уксуса и слабоалкогольных напитков	„	0
1.4 этиловый ректифицированный технический	1 л безводного (стопроцентного) этилового спирта, содержащегося в готовой продукции	160
2 Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта 7 процентов и более (за исключением спиртов, вин плодовых крепленых марочных, улучшенного качества и специальной технологии, вин фруктово-ягодных натуральных, вин натуральных, в том числе игристых, шампанских, газированных и шипучих, сидра, пива и пивного коктейля, спиртосодержащих растворов)	„	104 500
3 Вина плодовые крепленые марочные, улучшенного качества и специальной технологии	„	50 200
4 Вина фруктово-ягодные натуральные, сидры фруктово-ягодные	1 л готовой продукции	780
5 Вина натуральные, в том числе	„	4 700

игристые, шампанские, газированные и шипучие		
--	--	--

Наименование товаров	Единица налогообложения	Ставки акцизов, руб. за единицу налогообложения
6 Слабоалкогольные напитки с объемной долей этилового спирта более 1,2 и менее 7 процентов (слабоалкогольные натуральные напитки, иные слабоалкогольные напитки), вина с объемной долей этилового спирта от 1,2 до 7 процентов, сидры (за исключением фруктово-ягодных):		
6.1 слабоалкогольные натуральные напитки	1 л безводного (стопроцентного) этилового спирта, содержащегося в готовой продукции	63 400
6.2 иные слабоалкогольные напитки, вина с объемной долей этилового спирта от 1,2 до 7 процентов	„	104 500
6.3 сидры (за исключением сидров фруктово-ягодных)	1 л готовой продукции	2 600
7 Пиво, пивной коктейль:		
7.1 пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли этилового спирта до 0,5 процента включительно	„	0
7.2 пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли этилового спирта свыше 0,5 до 7 процентов	„	2 900
7.3 пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли этилового спирта 7 процентов и более	„	5 800
7.4 пивной коктейль	„	2 900
8 Спиртосодержащие растворы:		
8.1 с объемной долей этилового спирта 7 процентов и более, за исключением отпущенных организациям Республики Беларусь для производства	1 л безводного (стопроцентного) этилового спирта, содержащегося в	104 500

Наименование товаров	Единица налогообложения	Ставки акцизов, руб. за единицу налогообложения
безалкогольных напитков	готовой продукции	
8.2 с объемной долей этилового спирта до 7 процентов, а также с объемной долей этилового спирта 7 процентов и более, отпущенные организациям Республики Беларусь для производства безалкогольных напитков	1 л готовой продукции	0
9 Табачные изделия:		
9.1 табак трубочный, курительный	1 кг	
9.1.1 с 1 января по 30 июня		206 300
9.1.2 с 1 июля по 31 декабря		233 800
9.2 сигары	1 шт.	
9.2.1 с 1 января по 30 июня		12 000
9.2.2 с 1 июля по 31 декабря		13 600
9.3 сигариллы	1000 шт.	
9.3.1 с 1 января по 30 июня		179 400
9.3.2 с 1 июля по 31 декабря		203 400
9.4 сигареты с фильтром при розничной цене (по группам):	„	
9.4.1 с 1 января по 30 июня до 250 000 рублей (I группа)		60 200
с 1 июля по 31 декабря до 325 000 рублей (I группа)		100 400
9.4.2 с 1 января по 30 июня от 250 000 до 400 000 рублей (II группа)		140 600
с 1 июля по 31 декабря от 325 000 до 450 000 рублей (II группа)		160 600
9.4.3 с 1 января по 30 июня от 400 000 рублей (III группа)		160 600
с 1 июля по 31 декабря от 450 000 рублей (III группа)		
9.5 сигареты без фильтра, папиросы	„	
9.5.1 с 1 января по 30 июня		30 100
9.5.2 с 1 июля по 31 декабря		60 200
10 Автомобильные бензины:	1 т	
10.1 с октановым числом «95» и выше		1 231 500
10.2 с октановым числом от «91» до «95»		1 544 000
10.3 с октановым числом до «91»		1 751 100
11 Дизельное топливо:	„	
11.1 дизельное топливо (товарное)		991 800

11.2 дизельное топливо, отгруженное (отпущенное) для производства биодизельного топлива		0
12 Биодизельное топливо	„	306 500
13 Судовое топливо	„	991 800
14 Газ углеводородный сжиженный, используемый в качестве автомобильного топлива:	1000 л	
14.1 марки ПБА, ПА		173 300
14.2 марки ПТ, БТ и иных марок		327 000
Наименование товаров	Единица налогообложения	Ставки акцизов, руб. за единицу налогообложения
15 Газ природный топливный компримированный, используемый в качестве автомобильного топлива	1000 м ³	327 000
16 Масло для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей	1 т	2 016 000
17 Микроавтобусы и автомобили легковые, в том числе переоборудованные в грузовые:	0,75 кВт (1 л. с.)	
17.1 мощностью двигателя до 67,5 кВт (90 л. с.) включительно		0
17.2 мощностью двигателя свыше 67,5 кВт (90 л. с.) и до 112,5 кВт (150 л. с.) включительно		2 200
17.3 мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л. с.)		22 100