

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ
Учреждение образования
«Витебский государственный технологический университет»

Е. Н. ДОМБРОВСКАЯ
Е. А. КОРОВУШКИН

НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Курс лекций
для слушателей специальностей переподготовки
1 – 25 03 75, 1 – 26 02 82

Витебск
2013

УДК 336.22(075.8)

ББК 65. 261.41

Д – 66

Рецензент: к. э. н., доц. ВФ УО ФПБ «Международный университет «МИТСО» С. М. Горячева

Рекомендовано к изданию редакционно-издательским советом УО «ВГТУ», протокол № ____ от 25.04.2013.

Домбровская, Е. Н. Налоги и налогообложение : курс лекций / Е. Н. Домбровская, Е. А. Коровушкин. – Витебск: УО «ВГТУ», 2013. – 86 с.

ISBN 978 – 985 – 481 – 307 – 3

Курс лекций содержит основной теоретический материал по курсу «Налоги и налогообложение» для слушателей специальностей переподготовки 1 – 25 03 75, 1 – 26 02 82, практические примеры по исчислению и уплате налогов, ссылки на нормативные правовые акты, регулирующие вопросы налогообложения в Республике Беларусь.

УДК 336.22(075.8)

ББК 65.261.41

Д – 66

ISBN 978 – 985 – 481 – 307 – 3

© Домбровская Е. Н.,
Коровушкин Е. А., 2013
© УО «ВГТУ», 2013

СОДЕРЖАНИЕ

Введение.....	5
Тема 1. Основы налогообложения	6
1.1 Налоговое законодательство Республики Беларусь	6
1.2 Принципы налогообложения	7
1.3 Элементы налогообложения	8
1.4 Классификация налогов	11
1.5 Участники налоговых отношений	12
1.6 Ответственность плательщиков налогов, сборов (пошлин)	15
Тема 2. Косвенные налоги	17
2.1 Налог на добавленную стоимость (НДС): сущность налога, основные элементы налогообложения	17
2.2 Акцизы: сущность налога, основные элементы налогообложения	26
Тема 3. Налоги, сборы, отчисления, включаемые в затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемые при налогообложении	32
3.1 Налог на недвижимость	32
3.2 Земельный налог	36
3.3 Экологический налог	42
3.4 Налог на добычу (изъятие) природных ресурсов	46
3.5 Гербовый сбор	48
3.6 Оффшорный сбор	49
3.7 Обязательные страховые взносы в Фонд социальной защиты населения (ФСЗН)	50
Тема 4. Налог на прибыль	52
4.1 Сущность налога на прибыль, его плательщики, объекты налогообложения	52
4.2 Затраты, учитываемые и не учитываемые при налогообложении прибыли	54
4.3 Внереализационные доходы и расходы, учитываемые и не учитываемые при налогообложении прибыли	56
4.4 Налоговые льготы, ставки налога на прибыль	58
4.5 Определение налоговой базы по налогу на прибыль	60
4.6 Организация налогового учета по налогу на прибыль	62
4.7 Налоговый и отчетный периоды, порядок и сроки исчисления и уплаты налога на прибыль	63
Тема 5. Налог на доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство	66
Тема 6. Особые режимы налогообложения	
6.1 Упрощенная система налогообложения (УСН): условия применения и основные элементы налогообложения	69
	70

6.2 Единый налог для производителей сельскохозяйственной продукции	74
Тема 7. Особенности налогообложения в свободных экономических зонах	75
Тема 8. Подоходный налог с физических лиц	77
8.1 Плательщики подоходного налога с физических лиц, объект налогообложения, определение налоговой базы, доходы, не подлежащие налогообложению	77
8.2 Налоговые вычеты, ставки налога, порядок и сроки исчисления и уплаты налога	80
Список использованных источников	85

Витебский государственный технологический университет

ВВЕДЕНИЕ

Дисциплина «Налоги и налогообложение» играет важную роль в формировании знаний, необходимых для работников различных сфер деятельности.

В предлагаемом пособии дана характеристика основных составляющих налоговой системы Республики Беларусь (налогового законодательства, видов налогов, сборов (пошлин), налоговых органов), рассмотрены права, обязанности и ответственность плательщиков налогов, сборов (пошлин) за нарушение налогового законодательства.

Курс лекций содержит материал по основным видам налогов, сборов, установленных для организаций и физических лиц в Республике Беларусь в 2013 году. Наряду с общим порядком налогообложения рассмотрены особые режимы налогообложения субъектов малого предпринимательства и производителей сельскохозяйственной продукции, а также особенности налогообложения резидентов свободных экономических зон. По основным налогам приведены примеры, поясняющие методику их исчисления и уплаты.

Курс лекций подготовлен в соответствии с учебной программой для слушателей специальностей переподготовки 1 – 25 03 75, 1 – 26 02 82 по дисциплине «Налоги и налогообложение». Материалом для курса лекций послужили действующие положения Налогового кодекса Республики Беларусь, Декреты и Указы Президента Республики Беларусь, постановления Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь, международные договоры Республики Беларусь, формирующие договорно-правовую базу Таможенного союза.

Предлагаемый курс лекций поможет слушателям ФПК и ПК уяснить сущность налогов и налогообложения, освоить методики расчёта и уплаты налогов, сборов (пошлин), отчислений, установленных актами налогового законодательства Республики Беларусь. Курс лекций может быть использован также студентами экономических специальностей дневной и заочной форм обучения, изучающих дисциплины «Налоги и налогообложение», «Финансы и финансовый рынок», «Финансовый менеджмент». Представленный в курсе лекций материал окажет методическую помощь в подготовке дипломных работ.

Авторами тем и отдельных параграфов курса лекций являются:

- старший преподаватель кафедры «Коммерческая деятельность» Е. Н. Домбровская: введение, темы 1, 2 (параграф 2.1), 3 (параграфы 3.5, 3.6, 3.7), 4, 6, 7, 8;
- ассистент кафедры «Коммерческая деятельность» Е. А. Коровушкин: темы 2 (параграф 2.2), 3 (параграфы 3.1 – 3.4), 5.

Тема 1. Основы налогообложения

1.1 Налоговое законодательство Республики Беларусь

В Республике Беларусь налоги (сборы) являются основной формой доходов государства, обеспечивая до 90 % всех бюджетных поступлений страны. В этом заключается *фискальная* функция налогов. Кроме фискальной функции налоги выполняют регулируемую функцию. *Регулирующая функция налогов* означает, что налоги, участвуя в перераспределительном процессе, оказывают стимулирующее (через предоставление налоговых льгот) или сдерживающее (путем отмены льгот, введения дополнительных налогов) воздействие на процессы воспроизводства, накопления капитала, величину, структуру, динамику платежеспособного спроса населения.

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

Налогообложение – это процесс установления и взимания налогов, сборов в стране, включающий определение их видов, размера ставок, круга плательщиков, порядка исчисления и уплаты. Налогообложение организаций и физических лиц осуществляется в соответствии с актами налогового законодательства. *Налоговое законодательство Республики Беларусь* – это система принятых в соответствии с Конституцией Республики Беларусь следующих нормативных правовых актов:

- 1) Налоговый Кодекс (далее – НК РБ) и принятые в соответствии с ним законы, регулирующие вопросы налогообложения;
- 2) декреты, указы и распоряжения Президента Республики Беларусь, содержащие вопросы налогообложения;
- 3) международные договоры Республики Беларусь;
- 4) постановления Правительства Республики Беларусь, регулирующие вопросы налогообложения;
- 5) нормативные правовые акты республиканских органов государственного управления, органов местного управления и самоуправления, регулирующие вопросы налогообложения.

Представленная система нормативных правовых актов включает два уровня. *Первый уровень* – законодательные акты, обладающие высшей юридической силой: налоговый кодекс, законы, декреты, указы Президента, международные договоры. В случае расхождения декрета или указа Президента

Республики Беларусь с НК РБ или другим законом, регулирующим вопросы налогообложения, НК РБ или другой закон имеют верховенство лишь тогда, когда полномочия на издание декрета или указа были предоставлены законом. *Второй уровень* – подзаконные акты, имеющие подчиненный характер по отношению к законодательным актам и являющиеся средством реализации законодательных норм: постановления Правительства Республики Беларусь; постановления республиканских органов государственного управления (Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь (МНС РБ), Государственного таможенного комитета Республики Беларусь (ГТК РБ) и др.); решения органов местного управления и самоуправления. Нормативные правовые акты республиканских органов имеют обязательную силу на всей территории Республики Беларусь, а решения органов местного управления и самоуправления – на соответствующих территориях.

Налоговый кодекс Республики Беларусь – это основной документ, в котором комплексно регламентированы все направления налоговых отношений в государстве. Налоговый кодекс состоит из Общей и Особенной частей. Общая часть НК РБ (вступила в силу с 2004 года, закон от 04.01.2003 N 184-3) определяет общую правовую основу налогообложения, его понятийный и процедурный аппарат. Особенная часть НК РБ (вступила в силу с 2010 года, закон от 29.12.2009 N 71-3) содержит механизм исчисления и уплаты каждого из предусмотренных налогов, сборов (пошлин).

Согласно НК РБ законы Республики Беларусь и решения местных Советов депутатов, устанавливающие или отменяющие налоги, сборы (пошлины), повышающие или понижающие налоговые ставки, устанавливающие или отменяющие налоговые льготы, изменяющие порядок исчисления и уплаты налогов, сборов (пошлин), применяются с момента (даты) вступления их в силу и распространяют свое действие на налоговые или отчетные периоды, на которые приходятся соответственно дата фактической реализации, дата фактического получения дохода, иная аналогичная дата. Аналогичный порядок распространяется и на акты Президента Республики Беларусь.

Декреты Президента Республики Беларусь и законы Республики Беларусь, устанавливающие ответственность за несоблюдение налогового законодательства, *не имеют обратной силы, кроме случаев, когда они смягчают или отменяют ответственность граждан.* Указы и распоряжения Президента Республики Беларусь, решения местных Советов депутатов, улучшающие положение налогоплательщиков, *могут иметь обратную силу, если прямо предусматривают это.*

1.2 Принципы налогообложения

Налогообложение осуществляется в рамках налоговой системы. *Налоговая система* – это совокупность налогов, сборов (пошлин), принципов, форм и методов их установления, взимания, изменения, отмены, а также налоговых органов, форм и методов налогового контроля и ответственности за нарушение налогового законодательства. Использование налогов в качестве

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

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

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

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

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

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

При установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Акты налогового законодательства должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить. В случае неясности или нечеткости предписаний актов налогового законодательства государственными органами и должностными лицами решения должны приниматься в пользу плательщиков.

Налоговая система, построенная и функционирующая по вышеизложенным правилам, способствует повышению конкурентоспособности экономики страны, улучшению социального положения в обществе.

1.3 Элементы налогообложения

Налог считается установленным только в случае, когда определены его плательщики и следующие *элементы налогообложения:*

- 1) объект налогообложения;
- 2) налоговая база;
- 3) налоговый период;

- 4) налоговая ставка (ставки);
- 5) порядок исчисления;
- 6) порядок и сроки уплаты.

*Объектами налогообложения признаются обстоятельства, с наличием которых у плательщика НК РБ, таможенное законодательство Таможенного союза, законы о таможенном регулировании в Республике Беларусь и (или) акты Президента Республики Беларусь либо решения местных Советов депутатов (в отношении местных налогов и сборов) связывают возникновение налогового обязательства. Каждый налог, сбор (пошлина) имеет самостоятельный объект налогообложения. Один и тот же объект может облагаться определенным налогом, сбором (пошлиной) у одного плательщика только один раз за соответствующий налоговый период. Объектами налогообложения могут выступать *товар, работа, услуга, их реализация, доход*, поэтому для целей налогообложения необходимо их четкое определение.*

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

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

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

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

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

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

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

Для исчисления налога необходимо определить налоговую базу и применить к ней налоговую ставку. *Налоговая база* – это стоимостная или иная

характеристика объекта налогообложения. Она устанавливается применительно к каждому налогу, сбору (пошлине).

Налоговая ставка – это величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы. Налоговые ставки по видам могут быть *твердые* (в абсолютной сумме), *процентные или адвалорные* (в процентах от стоимости) и *комбинированные* (сочетание твердых и процентных ставок).

Налоговая база и налоговые ставки по республиканским налогам, сборам (пошлинам) устанавливаются законодательными актами Республики Беларусь или таможенным законодательством Таможенного союза, а по местным налогам и сборам – местными Советами депутатов в соответствии с НК РБ.

Налоговый период – это период времени (календарный год, квартал), по окончании которого определяют налоговую базу, исчисляют сумму налога, сбора (пошлины). Налоговый период может включать несколько отчетных периодов.

Еще одним элементом налогообложения являются *налоговые льготы* – это предоставляемые отдельным категориям плательщиков предусмотренные актами налогового законодательства, таможенным законодательством Таможенного союза и (или) законами о таможенном регулировании в Республике Беларусь *преимущества по сравнению с другими плательщиками, включая возможность не уплачивать налог, сбор (пошлину) либо уплачивать их в меньшем размере*. Использование налоговых льгот позволяет плательщику увеличить сумму средств, остающихся в его распоряжении для производственного и социального развития. *Налоговые льготы устанавливаются в виде:*

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

Местные Советы депутатов или по их поручению местные исполнительные и распорядительные органы вправе предоставлять льготы по налогам, сборам (пошлинам), полностью уплачиваемым в местные бюджеты.

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

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

использования налоговых льгот.

Порядок исчисления налогов, сборов (пошлин). Плательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, сбора (пошлины), подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот. В случаях, предусмотренных налоговым законодательством, *обязанность по исчислению суммы налога, сбора (пошлины) может быть возложена на налоговый или таможенный орган либо налогового агента.*

Сроки уплаты налогов, сборов (пошлин) устанавливаются применительно к каждому налогу, сбору (пошлине) и могут быть определены календарной датой, истечением периода времени, указанием на событие, которое должно произойти, или на действие, которое должно быть совершено. Несоблюдение установленных сроков уплаты налоговых платежей влечет применение налоговых санкций.

Порядок уплаты налогов, сборов (пошлин). Уплата налогов, сборов (пошлин) производится разовой уплатой всей причитающейся суммы налога, сбора (пошлины) либо в ином порядке, установленном налоговым и (или) таможенным законодательством. Уплата налогов, сборов (пошлин) производится в наличном или безналичном порядке в белорусских рублях, если иное не установлено законодательными актами.

1.4 Классификация налогов

В целях управления налогообложением применяют классификацию налогов, сборов (пошлин) по субъектам уплаты, способам изъятия, источникам уплаты и другим признакам. Классификация позволяет учесть сходства и различия налоговых платежей, особенности их установления и взимания, учета и контроля. Рассмотрим наиболее распространенные признаки классификации.

1. *По способу взимания* выделяют:

- *прямые налоги* (налог на прибыль, подоходный налог) – взимаются непосредственно с получателя дохода;
- *косвенные налоги* (акцизы, налог на добавленную стоимость) путем включения в цену товаров (работ, услуг) перекладываются на потребителя;
- *смешанные налоги* (экологический налог, земельный налог и др.) – также, как косвенные налоги, участвуют в формировании цены (в составе себестоимости).

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

Республиканскими признаются налоги, сборы (пошлины), установленные НК РБ либо Президентом и обязательные к уплате на всей территории Республики Беларусь. Установление, введение, изменение и прекращение действия республиканских налогов, сборов (пошлин) осуществляются принятием закона о внесении изменений и дополнений в НК либо Президентом Республики Беларусь. *К республиканским налогам, сборам (пошлинам)* относятся (статья 8): налог на добавленную стоимость; акцизы; налог на прибыль; налог на доходы иностранных организаций, не осуществляющих

деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство; подоходный налог с физических лиц; экологический налог; налог за добычу (изъятие) природных ресурсов; налог на недвижимость; земельный налог; таможенные пошлины и таможенные сборы; гербовый сбор; оффшорный сбор; консульский сбор; государственная пошлина; патентные пошлины; сбор за проезд автомобильных транспортных средств иностранных государств по автомобильным дорогам общего пользования Республики Беларусь.

Местными признаются налоги и сборы, устанавливаемые решениями местных Советов депутатов в соответствии с НК РБ и обязательные к уплате на соответствующих территориях. *К местным налогам и сборам* относятся: налог за владение собаками; курортный сбор; сбор с заготовителей.

3. По источнику уплаты (возмещения) выделяют:

- а) налоги, сборы, уплачиваемые из выручки от реализации (косвенные налоги);
- б) налоги, сборы, уплачиваемые из прибыли (дохода);
- в) налоги, сборы, относимые на затраты по производству и реализации продукции (работ, услуг);
- г) налоги, удерживаемые из заработной платы.

При рассмотрении налогообложения в Республике Беларусь будут использованы приведенные классификационные признаки.

1.5 Участники налоговых отношений

Согласно НК РБ *участниками налоговых отношений* являются:

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

Налоговые органы – это государственные органы (МНС РБ и его территориальные инспекции), которые в пределах своей компетенции проводят государственную политику и осуществляют регулирование и управление в сфере налогообложения. В случаях, предусмотренных НК РБ, полномочиями налоговых органов могут обладать таможенные органы (по вопросам налогообложения экспортно-импортных операций), иные уполномоченные государственные органы. *Налоговые органы вправе* (ст. 81 Общей части НК РБ):

- 1) получать от плательщика (иного обязанного лица) необходимые для исчисления, уплаты и взыскания налогов, сборов (пошлин) документы (их копии), иную информацию;
- 2) вызывать в налоговые органы плательщиков (иных обязанных лиц), их представителей, других лиц, имеющих документы и (или) информацию о деятельности плательщиков (иных обязанных лиц), в отношении которых проводится проверка;
- 3) вносить представления (предложения) о ликвидации организаций и прекращении деятельности индивидуальных предпринимателей;
- 4) направлять в суд иски (заявления): о ликвидации организации, прекращении деятельности индивидуального предпринимателя; о признании осуществляемой плательщиком деятельности незаконной в случае нарушения установленного порядка ее осуществления, а также о признании сделок (договоров) недействительными; о взыскании налога, сбора (пошлины), пени за счет имущества плательщика (иного обязанного лица); об экономической несостоятельности (банкротстве) плательщика;
- 5) получать от других государственных органов, организаций и физических лиц на безвозмездной основе необходимую для выполнения своих обязанностей информацию; получать сведения из информационных систем, содержащих персональные данные, иметь доступ к информационным системам, содержащим такие данные; представлять государственным органам и организациям такие данные в целях погашения задолженности по пеням, административным взысканиям в соответствии с законодательными актами;
- 6) на основании письменного запроса требовать от банков проведения идентификации держателей электронного кошелька и представления сведений обо всех его операциях с электронными деньгами, если держатель электронного кошелька предлагает неопределенному кругу лиц перечислить ему электронные деньги в качестве оплаты за товары (работы, услуги), имущественные права;
- 7) при проведении проверки требовать и получать от плательщиков (иных обязанных лиц) необходимые для проверки документы (их копии); изымать при проведении проверки (за исключением камеральной) в порядке, установленном НК РФ, оригиналы документов плательщика (иного обязанного лица) либо требовать представления выписок из них или копий;
- 8) взыскивать в установленном порядке неуплаченные суммы налогов, сборов, пеней; приостанавливать операции плательщиков по их счетам в банках;
- 9) проводить контрольные закупки товарно-материальных ценностей, контрольные оформления заказов на выполнение работ, оказание услуг для проверки соблюдения законодательства;
- 10) в случаях и порядке, предусмотренных законодательными актами, производить арест и (или) изъятие вещей и товарно-материальных ценностей плательщика (иного обязанного лица), которые являются предметами нарушения налогового и иного законодательства, а также

средствами совершения нарушения законодательства;

- 11) осуществлять деятельность по технической защите информации, включая применение электронной цифровой подписи, в части удостоверения формы внешнего представления электронного документа на бумажном носителе, представляемого в налоговый орган либо налоговым органом, а Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь – также в части оказания услуг по распространению открытых ключей проверки подписи.

Обязанности налоговых органов определены *ст. 82 Общей части НК РБ.*

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

Под организациями понимаются: 1) юридические лица Республики Беларусь; 2) иностранные и международные организации, в том числе не являющиеся юридическими лицами; 3) простые товарищества (участники договора о совместной деятельности, кроме участников договора консорциального кредитования); 4) хозяйственные группы.

Плательщики налогов, сборов (пошлин) в соответствии со статьей 21 Общей части НК РБ *имеют право:*

- 1) получать от налоговых органов по месту постановки на учет бесплатную информацию о действующих налогах, сборах (пошлинах), актах налогового законодательства, о правах и обязанностях плательщиков, налоговых органов;
- 2) получать от налоговых органов и других уполномоченных государственных органов письменные разъяснения по вопросам применения актов налогового законодательства;
- 3) представлять свои интересы в налоговых органах самостоятельно или через своего представителя;
- 4) использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленных актами налогового законодательства;
- 5) на зачет или возврат излишне уплаченных, а также излишне взысканных сумм налогов, сборов (пошлин), пеней;
- 6) присутствовать при проведении проверки, давать объяснения по вопросам, относящимся к предмету проверки; получать акт или справку проверки; представлять в налоговые органы пояснения по исчислению и уплате налогов, сборов (пошлин), а также возражения по акту или справке проверки; получать от налоговых органов на основании заявления выписку из данных учета налоговых органов об исчисленных и уплаченных суммах налогов, сборов (пошлин), пеней;
- 7) требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения актов налогового законодательства при совершении ими действий в отношении плательщиков, а также соблюдения налоговой тайны;
- 8) обжаловать решения налоговых органов, действия (бездействие) их

должностных лиц.

Плательщики имеют также иные права, установленные НК РБ.

К основным обязанностям плательщиков в соответствии со статьей 22 Общей части НК РБ относятся:

1) постановка на учет в налоговых органах и уплата установленных налоговым законодательством налогов, сборов (пошлин);

2) ведение в установленном порядке учета доходов (расходов) и иных объектов налогообложения; представление в налоговый орган по месту постановки на учет в установленном законодательством порядке бухгалтерских отчетов, балансов, налоговых деклараций (расчетов), других документов и сведений, необходимых для исчисления, уплаты и взыскания налогов, сборов;

3) ведение учета дебиторской задолженности и не позднее 5 рабочих дней со дня возникновения задолженности по уплате налогов, сборов (пошлин), пеней, представление в налоговый орган перечня дебиторов с указанием суммы дебиторской задолженности и копии документов, подтверждающих ее наличие;

4) представление в налоговые и таможенные органы документов и сведений, необходимых для налогообложения, взыскания неуплаченных сумм налогов, сборов (пошлин), пеней, при проведении проверок и в иных случаях;

5) выполнение законных требований налогового, таможенного органа и их должностных лиц, в том числе требований об устранении выявленных нарушений законодательства;

6) представление в налоговый орган либо налоговому агенту документов, подтверждающих право на использование налоговых льгот;

7) обеспечение в течение сроков, установленных законодательством, сохранности документов бухгалтерского учета, учета доходов (расходов) и иных объектов налогообложения, других документов и сведений, необходимых для налогообложения;

8) подписание документов, отражающих результаты проверки;

9) выполнение других обязанностей, установленных НК РБ.

В отдельных случаях реализация прав и обязанностей плательщика налогов и сборов может осуществляться налоговым агентом. *Налоговым агентом* признается юридическое или физическое лицо, хозяйственная группа, простое товарищество, которое является источником выплаты доходов плательщику и (или) на которое в силу НК РБ и других актов налогового законодательства возлагаются обязанности по исчислению, удержанию у плательщика и перечислению в бюджет налогов, сборов (пошлин).

1.6 Ответственность плательщиков налогов, сборов (пошлин)

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

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

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

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

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

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

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

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

Тема 2. Косвенные налоги

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

НДС – универсальный косвенный налог, представляющий собой изъятие в бюджет части прироста вновь созданной стоимости (добавленной стоимости), формируемой на всех стадиях производства и реализации. НДС включается в отпускную цену товаров, работ, услуг, и является наиболее значимым в

структуре налоговых платежей. Его доля в налоговых доходах бюджета Беларуси за 2012 год составила 22,1 %. НДС широко распространен в большинстве стран мира благодаря таким качествам, как: 1) высокая доходность и продуктивность (под обложение НДС попадает широкий круг товаров, работ, услуг и НДС менее других (прямых) налогов зависит от колебаний в экономике); 2) эффективность воздействия на интересы налогоплательщика (при рациональной организации НДС обеспечивает нейтральность налогообложения). К недостаткам НДС можно отнести регрессивность, сложность администрирования, значительные затраты по созданию методической базы.

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

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

- 1) организации;
- 2) индивидуальные предприниматели, если их выручка от реализации за три предыдущих месяца превысила 40000 евро по официальному курсу Нацбанка Республики Беларусь на последнее число последнего месяца либо если они самостоятельно выделяют НДС в расчетных и первичных документах по реализации товаров, работ, услуг;
- 1) доверительные управляющие;
- 2) физические лица, на которых НК РБ и таможенным законодательством Таможенного союза и Республики Беларусь, международными договорами, актами Президента возложена обязанность по уплате НДС при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь.

Объектами налогообложения являются:

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

- 2) *ввоз товаров на территорию Республики Беларусь.*

Налоговые льготы по НДС установлены в виде пониженных ставок налога, освобождения от налога отдельных объектов налогообложения и в др. формах. В статье 96 НК РБ указаны товары, освобождаемые от НДС при ввозе на территорию Республики Беларусь (специально оборудованные транспортные

средства для нужд скорой медицинской помощи, органов и подразделений по чрезвычайным ситуациям, аварийно-спасательных служб, органов внутренних дел, белорусские рубли, иностранная валюта, ценные бумаги, акцизные марки, марки таможенного контроля, марки пошлин и сборов, уплачиваемых в соответствии с законодательством, и др. товары).

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

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

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

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

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

5) товаров (работ, услуг) (за исключением подакцизных товаров, посреднических услуг, передачи имущества в аренду (лизинг)), произведенных (выполненных, оказанных) плательщиками, у которых численность инвалидов составляет не менее 50 % от среднесписочной численности промышленно-производственного персонала. Основанием для освобождения указанных плательщиков от НДС служит сертификат (копия сертификата) об отнесении товаров (работ, услуг) к товарам (работам, услугам) собственного производства. Освобождение от НДС распространяется на всех плательщиков, реализующих товары (работы, услуги), произведенные (выполненные, оказанные) плательщиками, указанными в данном пункте. *Основанием для применения освобождения от НДС покупателем служит указанная продавцом в первичных учетных документах, применяемых при отгрузке товаров, запись «Освобождение согласно п.п. 1.16 п. 1 ст. 94 Налогового кодекса Республики Беларусь»;*

б) платных услуг в сфере образования;

7) банковских операций (по перечню);

8) услуг по страхованию (сострахованию, перестрахованию);

9) других объектов согласно налоговому кодексу.

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

Налоговая база НДС определяется с учетом следующих особенностей.

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

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

Ставки НДС:

1) **0 %** – применяется при реализации:

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

1.2) работ (услуг) по сопровождению, погрузке, перегрузке и иных

подобных работ (услуг), непосредственно связанных с реализацией экспортируемых товаров;

1.3) экспортируемых транспортных услуг, включая транзитные перевозки;

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

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

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

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

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

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

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

- контракта, заключенного плательщиком с иностранными организацией или физическим лицом, на основании которого реализуются товары;

- подтверждения о вывозе товаров за пределы территории Республики Беларусь, выдаваемого должностным лицом таможенного органа.

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

- договор (контракт), на основании которого осуществляется реализация товаров;

- транспортные (товаросопроводительные) документы, подтверждающие перемещение товаров с территории Республики Беларусь на территорию другого государства – члена Таможенного союза;

- заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов с отметкой налогового органа государства – члена Таможенного союза, на территорию которого ввезены товары, об уплате косвенных налогов (освобождении или ином порядке исполнения налоговых обязательств). Заявление о ввозе товаров

представляется плательщиком в налоговый орган по месту постановки на учет одновременно с налоговой декларацией (расчетом) по НДС;

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

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

4) **20 %** – применяется в остальных случаях.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Налоговыми вычетами признаются суммы НДС:

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

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

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

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

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

Пример. Фирма для производства продукции закупила материалы стоимостью 50 млн. руб. (без НДС). НДС, предъявленный поставщиком материалов в сумме 10 млн. руб., отражен в книге покупок. Отпускная стоимость произведенной и реализованной продукции (без НДС) – 120 млн. руб. Ставка НДС – 20 %. Значит, НДС, исчисленный и предъявленный покупателям продукции, составит 24,0 млн. руб. ($120 \text{ млн. руб.} \times 20/100$). Выручка от реализации продукции = 144,0 млн. руб. ($120 + 24,0$). НДС, включаемый в налоговые вычеты, составит 10 млн. руб. Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, составит 14 млн. руб. ($24 - 10$).

Налоговые вычеты производятся на основании первичных учетных и расчетных документов установленного образца, полученных в установленном законодательством порядке продавцами и выставленных ими при приобретении плательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав, либо на основании деклараций на товары с отметками таможенного органа о выпуске товаров в соответствии с заявленной таможенной процедурой и документов (их копий), подтверждающих факт уплаты НДС при ввозе товаров в Республику Беларусь.

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

Вычет сумм НДС *производится в полном объеме независимо от сумм НДС, исчисленных по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, если налоговые вычеты приходятся на обороты по реализации объектов, облагаемых по ставкам 0 %, 10 %, 9,09 %, а также в случаях, указанных в*

пункте 23 ст. 107 НК РФ. В иных случаях вычет сумм НДС производится нарастающим итогом *в пределах сумм НДС, исчисленных по реализации* товаров (работ, услуг), имущественных прав.

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

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

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

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

Пример. Организация в январе текущего года приобрела материалы и комплектующие на сумму 420 000 тыс. руб., в том числе НДС – 70 000 тыс. руб.

За отчетный период организация имела следующие показатели:

- 1) сумма оборота по реализации, облагаемого по ставке 20 %, 2 400 000 тыс. руб.;
- 2) сумма оборота по реализации, облагаемого по ставке 0 %, 600 000 тыс. руб.;
- 3) сумма оборота по реализации, освобожденного от НДС, 400 000 тыс. руб.

Необходимо определить сумму налоговых вычетов, приходящихся на различные обороты.

Решение:

1) общая сумма оборотов по реализации = 2 400 000 + 600 000 + 400 000 = 3 400 000 тыс. руб.;

2) определим удельный вес каждого вида оборотов по реализации:

2.1 удельный вес оборотов, освобожденных от налога, составит:

$(400\ 000 : 3\ 400\ 000) \times 100\ \% = 11,7647\ \%$;

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

$(600\ 000 : 3\ 400\ 000) \times 100\ \% = 17,65\ \%$;

3) налоговые вычеты, приходящиеся на обороты по реализации, освобожденные от НДС = $70\ 000 \times 11,7647 : 100 = 8235,29$ тыс. руб. (эта сумма НДС не подлежит вычету, а относится на себестоимость реализованной продукции);

4) налоговые вычеты, приходящиеся на обороты по реализации, облагаемые НДС по нулевой ставке = $70\ 000 \times 17,65 : 100 = 12355$ тыс. руб. (эта сумма НДС подлежит вычету в полном объеме, независимо от суммы НДС, исчисленной по реализации);

5) налоговые вычеты, приходящиеся на обороты по реализации, облагаемые НДС по ставке 20 % = $70\ 000 - 8235,29 - 12355 = 49409,71$ тыс. руб. (эта сумма НДС подлежит вычету в первую очередь в пределах суммы НДС, исчисленной по реализации).

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

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

- данные бухгалтерского учета о приобретении (ввозе) и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав;

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

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

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

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

Уплата НДС по товарам, ввозимым в Республику Беларусь с территории государств – членов Таможенного союза, производится импортером не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем принятия на учет ввезенных товаров. Уплата НДС по товарам, ввозимым в Республику Беларусь с территории третьих стран, производится импортером в белорусских рублях

до выдачи таможенным органом свидетельства о помещении товаров под соответствующие таможенные процедуры.

2.2 Акцизы: сущность налога, основные элементы налогообложения

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

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

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

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

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

Акцизами облагаются следующие подакцизные товары:

- 1) спирт;
- 2) алкогольная продукция;
- 3) непищевая спиртосодержащая продукция в виде растворов, эмульсий, суспензий, произведенных с использованием этилового спирта из всех видов сырья, иных спиртосодержащих продуктов;

4) пиво, пивной коктейль;

5) слабоалкогольные напитки с объемной долей этилового спирта более 1,2 процента и менее 7 процентов (слабоалкогольные натуральные напитки, иные слабоалкогольные напитки), вина с объемной долей этилового спирта от 1,2 процента до 7 процентов;

6) табачные изделия;

7) автомобильные бензины; дизельное и биодизельное топливо; судовое топливо; газ углеводородный сжиженный и газ природный топливный компримированный, используемые в качестве автомобильного топлива;

8) масло для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей;

9) микроавтобусы и автомобили легковые (в том числе переоборудованные в грузовые).

Не признаются подакцизными товарами:

1) спиртосодержащие растворы с денатурирующими добавками, компонентами, изменяющими органолептические свойства этилового спирта, разрешенными к применению в Республике Беларусь;

2) спиртосодержащие лекарственные средства, разрешенные к промышленному производству, реализации и медицинскому применению на территории Республики Беларусь в порядке, установленном законодательством;

3) спиртосодержащие лекарственные средства, изготавливаемые в аптеках по индивидуальным назначениям (рецептам) врача или требованиям (заявкам) организации здравоохранения;

4) спиртосодержащие парфюмерно-косметические средства;

5) коньячный и плодовый спирт, виноматериалы.

6) товары бытовой химии;

7) 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.

Объектами налогообложения акцизами являются:

1) подакцизные товары, производимые плательщиками и реализуемые (передаваемые, в том числе безвозмездно) ими на территории Республики Беларусь;

2) ввозимые на территорию Республики Беларусь подакцизные товары (за исключением перечисленных в статье 116 НК) и (или) возникновение иных обстоятельств, с наличием которых акты налогового и таможенного законодательства связывают возникновение обязанности по уплате акцизов.

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

Ставки акцизов могут устанавливаться *двух видов*:

1) в абсолютной сумме на физическую единицу измерения подакцизных товаров (*твердые (специфические) ставки*);

2) в процентах от стоимости подакцизных товаров или таможенной стоимости подакцизных товаров, увеличенной на подлежащие уплате суммы таможенных пошлин (*процентные (адвалорные) ставки*).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Налоговые льготы в виде освобождения от акцизов применяются:

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

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

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

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

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

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

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

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

Расчет суммы акцизов производится с учетом специфики товаров:

- по легковым автомобилям

$$A_k = K_{ла} \times M_{ла} \times C_{Ак. тверд},$$

где $K_{ла}$ – количество легковых автомобилей, шт.; $M_{ла}$ – мощность легкового автомобиля, л. с.; $C_{Ак. тверд}$ – ставка акциза, руб./л. с.;

- по алкогольным напиткам с объемной долей этилового спирта

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

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

Пример. В январе организация реализовала 150 бутылок водки емкостью 0,5 литра (объемная доля этилового спирта 40 %). Ставка акциза на алкогольную продукцию с объемной долей этилового спирта 7 % и более установлена в размере 77680 руб. за 1 литр безводного (стопроцентного) этилового спирта, содержащегося в готовой продукции. Таким образом, сумма акциза по реализованной водке составит: $A_k = 150 \times 0,5 \times 0,4 \times 77680 = 2330400$ руб.

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

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

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

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

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

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

Налоговыми вычетами признаются суммы акцизов:

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

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

Пример. Организация в феврале приобрела 100 литров бензина А-95. Предъявленная продавцом сумма акциза составила 10,3 млн. руб. Из приобретенного бензина организация произвела и реализовала 100 литров бензина А-92. Ставка акциза на

бензин автомобильный с октановым числом от "91" до "95" установлена в размере 1286690 рублей за 1 тонну. Значит, сумма акциза, исчисленная и предъявленная покупателю продукции, составит 12,8669 млн. руб. Акцизы, включаемые в налоговые вычеты за налоговый период, составят 10,3 млн. руб. Сумма акциза, подлежащая уплате в бюджет, составит 2,5669 млн. руб. (12,8669 - 10,3).

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

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

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

Алкогольные напитки и табачные изделия, предназначенные для реализации, подлежат маркировке акцизными марками. Стоимость приобретённых акцизных марок включается в расходы по реализации подакцизных товаров. Порядок маркировки таких товаров устанавливается Советом Министров Республики Беларусь.

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

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

Тема 3. Налоги, сборы, отчисления, включаемые в затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемые при налогообложении

3.1 Налог на недвижимость

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

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

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

Объектами налогообложения признаются:

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

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

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

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

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

Для целей налогообложения **капитальные строения (здания, сооружения)** (далее по тексту – **капитальные строения**) – это строительная система, предназначенная для проживания и (или) пребывания людей, хранения имущества, производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), выполнения различного вида производственных процессов, перемещения людей и (или) грузов. **Машино-место** – это место стоянки, предназначенное

для размещения транспортного средства и являющееся частью капитального строения (здания, сооружения, в том числе автомобильной стоянки), принадлежащее юридическому или физическому лицу и зарегистрированное как объект недвижимого имущества.

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

Не признаются объектом налогообложения у организаций:

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

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

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

Освобождаются от налога на недвижимость:

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

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

- капитальные строения, признаваемые в установленном порядке материальными историко-культурными ценностями, включенные в Государственный список историко-культурных ценностей Республики Беларусь, по перечню таких ценностей, утвержденному Советом Министров Республики Беларусь, при условии выполнения их собственниками (владельцами) законодательства об охране историко-культурного наследия;

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

- капитальные строения, их части, а также машино-места, принадлежащие многодетным семьям, военнослужащим срочной военной службы, участникам

Великой Отечественной войны и лицам, имеющим право на льготное налогообложение в соответствии с Законом Республики Беларусь "О ветеранах".

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

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

Налоговая база налога на недвижимость определяется:

- *организациями* – исходя из наличия на 1 января календарного года капитальных строений, их частей, машино-мест *по остаточной стоимости и стоимости капитальных строений сверхнормативного незавершенного строительства;*
- *физическим лицам* – исходя из оценки принадлежащих им капитальных строений, их частей машино-мест, порядок которой утвержден Указом Президента Республики Беларусь №187 от 28.03.2008.

Годовая ставка налога на недвижимость установлена в размере:

- *для организаций* – **1 % от остаточной стоимости** капитальных строений, их частей, машино-мест;
- *для организаций*, имеющих в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении объекты сверхнормативного незавершенного строительства (за исключением организаций, имеющих объекты сверхнормативного незавершенного строительства и завершающих их строительство в сроки, определенные Советом Министров Республики Беларусь) – **2 % от стоимости капитальных строений сверхнормативного незавершенного строительства;**
- *для физических лиц*, в том числе индивидуальных предпринимателей, для гаражных кооперативов и кооперативов, осуществляющих эксплуатацию автомобильных стоянок, садоводческих товариществ, жилищно-строительных, потребительских кооперативов, товариществ собственников, созданных для обслуживания жилых домов, в части, приходящейся на граждан – членов кооперативов, товариществ, – **0,1 %.**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

В апреле 2013 года организация приобрела здание на аукционе. Начиная с 3 квартала 2013 года, по приобретенному зданию организация становится плательщиком налога на

недвижимость. Остаточная стоимость здания на 1 июля составила 70 млн. рублей. Годовая сумма налога на недвижимость по данному зданию составит 0,35 млн. рублей ($70 \times 0,5 \% \times 1,7$). Уточненную налоговую декларацию организации необходимо предоставить не позднее 20 сентября 2013 года.

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

3.2 Земельный налог

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

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

Основаниями для исчисления земельного налога являются:

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

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

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

Земельный налог исчисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия уполномоченным государственным органом решения,

являющегося основанием для возникновения или перехода права на земельный участок.

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

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

Объектами налогообложения земельным налогом не признаются:

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

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

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

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

В случае сдачи организациями и индивидуальными предпринимателями в аренду, иное возмездное или безвозмездное пользование зданий и сооружений (их частей), машино-мест, расположенных на земельных участках, освобожденных от земельного налога, а также зданий, сооружений (их частей), машино-мест бюджетных организаций возникает обязанность по исчислению и уплате земельного налога. Суммы земельного налога исчисляются пропорционально площадям зданий и сооружений (их частей), машино-мест, занимаемым арендаторами (пользователями).

Налоговая база земельного налога определяется:

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

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

- *жилая многоквартирная*;

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

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

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

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

- сельскохозяйственных земель сельскохозяйственного назначения;

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

- земельных участков *общественно-деловой зоны* для размещения автомобильных заправочных и газонаполнительных станций, иных объектов, *производственной зоны* и *рекреационной зоны* при кадастровой стоимости земельных участков соответственно менее 40000000, 218000000, 109000000 и 120000000 белорусских рублей за гектар; *жилой многоквартирной зоны* и *жилой усадебной зоны* при кадастровой стоимости земельных участков соответственно менее 320000000 и 80000000 белорусских рублей за гектар.

Кадастровая стоимость земельного участка – это расчетная денежная сумма, отражающая ценность (полезность) земельного участка при использовании его по существующему целевому назначению и включенная в

регистр стоимости земельных участков государственного земельного кадастра. Кадастровая стоимость земельных участков определяется согласно сведениям о кадастровой стоимости земельного участка, зарегистрированного в Едином государственном регистре недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним.

Налоговая база земельного налога определяется на 1 января календарного года в белорусских рублях путем пересчета кадастровой стоимости, определенной в долларах США, по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь, установленному на 1 января календарного года, за который производится исчисление налога. Налоговая база для земельного участка, предоставленного для нескольких целей, для которых предусмотрены разные ставки земельного налога, определяется в размере суммы кадастровой стоимости, определенной исходя из площадей, приходящихся на соответствующее функциональное использование земельного участка.

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

1) *на сельскохозяйственные земли сельскохозяйственного назначения* (пахотные земли, залежные земли, земли под постоянными культурами, луговые земли) при наличии кадастровой оценки ставки устанавливаются согласно приложению 2 к НК РБ (в бел. руб. за 1 га). Ставка земельного налога на земельные участки, занятые зданиями, сооружениями и другими объектами, устанавливается в размере 5050 белорусских рублей за гектар;

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

3) *ставки на земельные участки, расположенные в границах населенных пунктов, за пределами населенных пунктов, на земельные участки садоводческих товариществ и дачных кооперативов* устанавливаются в зависимости от вида функционального использования участка. При этом, исходя из кадастровой оценки земельного участка, применяется либо фиксированная ставка налога (в белорусских рублях за 1 га), либо процентная. Например, для производственной зоны ставка земельного налога установлена в размере 1 200 000 рублей за 1 га при кадастровой стоимости 109 млн. рублей и менее, а при кадастровой стоимости 1 га участка более 109 млн. рублей – 1,1%.

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

Местные Советы депутатов имеют право увеличивать (уменьшать), но не более чем в два раза ставки земельного налога отдельным категориям плательщиков. Решения местных Советов депутатов об увеличении ставок земельного налога не распространяются на юридические лица и

индивидуальных предпринимателей, получающих государственную поддержку в виде изменения установленного законодательством срока уплаты налогов, сборов, таможенных платежей и пени, финансовой помощи из республиканского бюджета.

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

Налоговым периодом земельного налога признается календарный год.

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

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

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

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

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

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

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

где C_{ϕ} – фиксированная ставка земельного налога в рублях за 1 гектар.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3.3 Экологический налог

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

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

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

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

Объектами налогообложения экологическим налогом признаются:

- 1) выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух;
- 2) сброс сточных вод;
- 3) хранение, захоронение отходов производства;
- 4) ввоз на территорию Республики Беларусь озоноразрушающих веществ, в том числе содержащихся в продукции.

Объектами налогообложения экологическим налогом не признаются:

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

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

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

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

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

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

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

Налоговая база экологического налога определяется как фактические объемы:

- выбросов загрязняющих веществ в атмосферный воздух;

- сбросов сточных вод;

- отходов производства, подлежащих хранению, захоронению;

- озоноразрушающих веществ, в том числе содержащихся в продукции, заявленных для получения разового разрешения на ввоз на территорию Республики Беларусь и вывоз за ее пределы озоноразрушающих веществ и (или) продукции, содержащей озоноразрушающие вещества, ограниченных к ввозу на территорию Республики Беларусь по основаниям неэкономического характера, выдаваемого Министерством природных ресурсов и охраны окружающей среды Республики Беларусь.

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

Ставки экологического налога по объектам налогообложения устанавливаются в размерах согласно приложениям 6 – 8 к НК. Ставка экологического налога за ввоз на территорию Республики Беларусь озоноразрушающих веществ устанавливается в размере 23000 белорусских рублей за 1 килограмм озоноразрушающих веществ, в том числе содержащихся в продукции, ввозимых на территорию Республики Беларусь.

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

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

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

- за выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух, за сброс сточных вод, за хранение, захоронение отходов производства плательщиками,

получившими экологический сертификат соответствия, в течение трех лет со дня получения этого сертификата – 0,9.

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

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

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

Налоговым периодом экологического налога, за исключением экологического налога за ввоз на территорию Республики Беларусь озоноразрушающих веществ, в том числе содержащихся в продукции, признается календарный квартал.

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

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

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

Налоговые декларации (расчеты) за хранение отходов производства на объектах хранения отходов представляются плательщиками – владельцами

объектов хранения отходов в налоговый орган не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом, в котором возникло налоговое обязательство по экологическому налогу.

Налоговые декларации за ввоз на территорию Республики Беларусь озоноразрушающих веществ в налоговые органы не представляются.

Уплата экологического налога, за исключением налога за ввоз на территорию Республики Беларусь озоноразрушающих веществ, производится ежеквартально не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом. Уплата экологического налога за ввоз на территорию Республики Беларусь озоноразрушающих веществ производится до осуществления ввоза на территорию Республики Беларусь озоноразрушающих веществ.

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

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

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

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

Суммы экологического налога включаются организациями и индивидуальными предпринимателями в затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), учитываемые при налогообложении.

Пример. Организация имеет разрешение на выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух, в котором указаны следующие объемы выбросов:

- ксилол (3-й класс опасности) – 0,25 т/год;
- сероводород (2-й класс опасности) – 0,15 т/год;
- ртуть (1-й класс опасности) – 0,0013 т/год.

Организация приняла решение исчислять экологический налог по упрощенной схеме, то есть исходя из установленного годового лимита. Фактические объемы выбросов за 2013 г. составили: ксилол – 0,23 т; сероводород – 0,13 т; ртуть – 0,0012 т.

Ставка экологического налога за выбросы в атмосферный воздух ксилола составляет – 1255225 рублей, ртути – 126835814 рублей, сероводорода – 3796698 рублей.

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

- по ксилолу 300 тыс. рублей ($0,25 \times 1255225$);
- по ртути 200 тыс. рублей ($0,0013 \times 126835814$);
- по сероводороду 600 тыс. рублей ($0,15 \times 3796698$).

Итого годовая сумма экологического налога согласно лимиту составит 1100 тыс. рублей. В данном случае организация за I–III кварталы 2013 г. уплачивает экологический налог ежеквартально в размере 275 тыс. рублей (1/4 годовой суммы налога, исчисленной исходя из установленного лимита). По сроку 20 января 2014 года организация представит налоговую декларацию, в которой отразит сумму экологического налога, исчисленную исходя из фактических выбросов за год. За IV квартал 2013 г. исчисление и уплата экологического налога производится исходя из фактических годовых выбросов загрязняющих веществ с учетом сумм налога, уплаченных в I–III кварталах 2013 г.

3.4 Налог на добычу (изъятие) природных ресурсов

Налог за добычу (изъятие) природных ресурсов по своей сути является платой за природопользование, используется в качестве инструмента организации эффективного природопользования (через установление лимитов добычи природных ресурсов). Это республиканский налог, формирующий местные бюджеты (областные и базового уровня).

Плательщиками налога за добычу (изъятие) природных ресурсов признаются организации и индивидуальные предприниматели. Не признаются плательщиками бюджетные организации.

Объектами налогообложения признается добыча (изъятие) природных ресурсов, указанных в ст. 211 НК РБ: песка формовочного, стекольного, строительного; песчано-гравийной смеси; мела, известняка, доломита; камня строительного, облицовочного; воды (поверхностной и подземной); минеральной воды; соли калийной, каменной; нефти и других ресурсов.

Не признаются объектом налогообложения:

- добыча нефтяного попутного газа, полезных ископаемых, остающихся во вскрышных, вмещающих породах, в отвалах или отходах перерабатывающих производств, и составляющих нормативные потери полезных ископаемых;

- изъятие полезных ископаемых из недр при строительстве подземных частей зданий, сооружений и иных объектов строительства, не связанное с добычей полезных ископаемых;

- добыча грунта, песка, песчано-гравийной смеси для производства работ по преодолению последствий аварии на Чернобыльской АЭС.

Налоговая база налога за добычу (изъятие) природных ресурсов, за исключением соли калийной, определяется как фактический объем добываемых (изымаемых) природных ресурсов (ФОД).

Ставки налога за добычу (изъятие) природных ресурсов ($C_{доб.}$), за исключением ставок налога за добычу нефти и соли калийной, устанавливаются в белорусских рублях согласно приложению 10 к НК РБ.

Сумма налога исчисляется как произведение налоговой базы и налоговой ставки:

$$H_{доб.} = ФОД \times C_{доб.}$$

Налоговая база налога за добычу (изъятие) природных ресурсов в отношении соли калийной определяется:

– как фактический объем добываемой (изымаемой) соли калийной (в целях применения специфической ставки налога);

- как произведение фактического объема реализации калийных удобрений и средневзвешенной цены реализации 1 тонны калийных удобрений за пределы Республики Беларусь (в целях применения адвалорной ставки налога).

Сумма налога в отношении соли калийной определяется по формуле

$$H_{доб. с. к.} = ФОД_{с.к.} \times C_{специф.} + ФОР_{экс.} \times Ц_{средневзв.} \times C_{адвалорн.},$$

где $ФОД_{с.к.}$ – фактический объем добычи (изъятия) соли калийной (в пересчете на оксид калия); $C_{специф.}$ – специфическая ставка налога (в рублях); $ФОР_{экс.}$ – фактический объем реализации калийных удобрений за пределы Республики Беларусь; $Ц_{средневзв.}$ – средневзвешенная цена реализации 1 тонны калийных удобрений за пределы Республики Беларусь; $C_{адвалорн.}$ – адвалорная (процентная) ставка налога.

Средневзвешенная цена определяется Министерством по налогам и сборам Республики Беларусь исходя из информации плательщиков о фактических объемах реализации калийных удобрений за пределы Республики Беларусь: *в стоимостном выражении* (исходя из объема фактической реализации в иностранной валюте, пересчитанного по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь, установленному на последнее число истекшего налогового периода) и *в натуральном выражении* (в физическом весе в тоннах).

При расчете суммы налога за добычу (изъятие) природных ресурсов в отношении нефти **налоговая ставка** определяется в белорусских рублях по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь, установленному на последнее число истекшего налогового периода.

За превышение установленных лимитов (объемов) добычи природных ресурсов либо добычу (изъятие) природных ресурсов без установленных лимитов (если законодательством предусмотрено установление лимитов) **налог взимается в десятикратном размере** установленной ставки налога.

Налоговым периодом налога за добычу (изъятие) природных ресурсов, за исключением налога за добычу нефти, признается **календарный квартал**.

Плательщики **представляют** в налоговые органы **налоговую декларацию** не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Уплата налога за добычу (изъятие) природных ресурсов производится не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Сумма налога за добычу (изъятие) природных ресурсов (за исключением налога в отношении нефти и соли калийной), может исчисляться плательщиками исходя из установленных годовых лимитов и соответствующих ставок налога (см. экологический налог).

Суммы налога за добычу (изъятие) природных ресурсов в пределах установленных лимитов и в случаях, если законодательством установлено, что лимитов не предусмотрено, *включаются плательщиками в затраты* по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемые при налогообложении. Суммы налога за добычу (изъятие) природных ресурсов сверх установленных лимитов (либо без установленных лимитов) *уплачиваются за счет прибыли* (дохода), остающейся в распоряжении плательщика после уплаты установленных НК РБ налогов, сборов (пошлин).

3.5 Гербовый сбор

В соответствии с гл.25 НК РБ за осуществление операций с простыми и переводными векселями, их копиями, экземплярами переводного векселя взимается гербовый сбор. *Плательщиками* гербового сбора признаются организации и физические лица.

Объектами обложения данным сбором являются:

- 1) передача и получение простых и переводных векселей, их копий и экземпляров переводных векселей в целях изменения права собственности или иных вещественных прав на них, в том числе при выдаче, индоссировании, авалировании простых и переводных векселей;
- 2) предъявление к оплате составленного (выданного), индоссированного или авалированного в Республике Беларусь простого и переводного векселя, информация о которых не представлена в РУП «Республиканский центральный депозитарий ценных бумаг» (далее – Депозитарий).

Таким образом, гербовый сбор уплачивает и передающая и принимающая вексель сторона. *Налоговой базой* гербового сбора признается:

- а) вексельная сумма, в пределах которой плательщик сбора отвечает по векселю, а при невозможности определения этой суммы – наибольшая сумма, обозначенная в векселе;
- б) сумма, предъявленная к оплате векселя (при наличии объекта обложения, указанного во втором пункте).

Гербовый сбор взимается по *ставке 0,1 %*, кроме следующих случаев:

- а) при передаче международным организациям, иностранным государственным органам и организациям, иностранным гражданам и лицам без гражданства и получении от них простых и переводных векселей – ставка сбора составляет **15 %** налоговой базы;
- б) при выдаче копий простых и переводных векселей, экземпляров переводных векселей – ставка сбора составляет **20 %** налоговой базы;

- в) при предъявлении к оплате составленного, индоссированного или авалированного в Республике Беларусь простого или переводного векселя, его копии и экземпляра переводного векселя, информация о которых (в нарушение законодательства) не представлена в Депозитарий, – ставка сбора составляет **25 %** налоговой базы.

Гербовый сбор уплачивается в республиканский бюджет не позднее рабочего дня, следующего за днем осуществления указанных выше операций с векселями. Суммы гербового сбора включаются плательщиками в затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемые при налогообложении.

3.6 *Оффшорный сбор*

Оффшорный сбор в соответствии с гл. 24 НК РБ *уплачивают организации и индивидуальные предприниматели – резиденты Республики Беларусь* при наличии следующих обстоятельств (**объектов обложения**):

- 1) перечисление денежных средств резидентом Республики Беларусь нерезиденту, зарегистрированному в оффшорной зоне, иному лицу по обязательству перед этим нерезидентом или на счет, открытый в оффшорной зоне;
- 2) исполнение обязательства в неденежной форме перед нерезидентом Республики Беларусь, зарегистрированным в оффшорной зоне;
- 3) переход в соответствии с законодательством имущественных прав и (или) обязанностей в связи с переменой лиц в обязательстве, сторонами которого выступают резидент Республики Беларусь и нерезидент, зарегистрированный в оффшорной зоне.

Оффшорные зоны – это государства (территории), в которых действует льготный налоговый режим и (или) не предусматривается раскрытие и предоставление информации о финансовых операциях. Перечень оффшорных зон определяется Президентом Республики Беларусь.

Ставка оффшорного сбора – 15 %. *Налоговой базой* выступает сумма денежных средств, перечисляемых плательщиком сбора на счета нерезидента Республики Беларусь в оффшорной зоне, а также сумма исполнения указанных выше обязательств в неденежной форме, определяемая исходя из цены договора. *Оффшорный сбор уплачивается* до перечисления денежных средств в иностранной валюте, в которой осуществляется платеж, или белорусских рублях по официальному курсу, установленному Национальным банком Республики Беларусь на дату их перечисления. При исполнении обязательств в неденежной форме либо переходе имущественных прав и (или) обязанностей в связи с переменой лиц в обязательствах оффшорный сбор уплачивается не позднее дня, следующего за днем исполнения обязательств или перемены лиц в обязательствах, в иностранной валюте или белорусских рублях по официальному курсу, установленному Национальным банком Республики Беларусь соответственно на дату исполнения этих обязательств резидентами Республики Беларусь, на дату перемены лиц в обязательствах.

Налоговым периодом является календарный месяц. **Налоговая декларация** представляется не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим месяцем. **Суммы оффшорного сбора** включаются резидентами Республики Беларусь в **затраты по производству и реализации** товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемые при налогообложении.

3.7 Обязательные страховые взносы в Фонд социальной защиты населения (ФСЗН)

В Республике Беларусь система социальной защиты населения образована 1 июля 1993 г. на базе пенсионного фонда и фонда социального страхования. Одним из основных источников средств ФСЗН являются обязательные страховые взносы работодателей и граждан.

Плательщиками обязательных страховых взносов являются организации и физические лица, получившие право заключения и прекращения трудового, гражданско-правового договора с работниками, а также индивидуальные предприниматели и работающие граждане.

Объектом для начисления страховых взносов являются все виды выплат (в денежной и натуральной форме) в пользу работника по всем основаниям независимо от источника финансирования, кроме выплат, перечень которых определен постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 25.01.99г № 115 (выходное пособие при прекращении договора; суммы компенсаций, предусмотренных законодательством Республики Беларусь (кроме компенсаций за неиспользованный трудовой отпуск, за особые условия труда); дивиденды и приравненные к ним доходы; материальная помощь, оказываемая в соответствии с действующим законодательством Республики Беларусь, и в связи с чрезвычайными обстоятельствами; единовременные выплаты (стоимость подарков) в связи с юбилейными датами рождения работников (40, 50, 60 лет и т. д.) и при увольнении в связи с выходом на пенсию; и другие выплаты).

Размеры обязательных страховых взносов:

- для работодателей (включая индивидуальных предпринимателей, уплачивающих страховые взносы за работающих у них лиц) – 34 %;
- для работодателей, занятых производством сельскохозяйственной продукции (объем которой более 50 % общего объема произведенной продукции) – 30 %;
- для жилищно-строительных, жилищных, гаражно-строительных, гаражных кооперативов, коллективов индивидуальных застройщиков, садоводческих, садово-огороднических товариществ, товариществ собственников, не имеющих доходов от своей деятельности; общественных объединений инвалидов и организаций, имущество которых находится в собственности этих общественных объединений – 11 %;
- для крестьянских (фермерских) хозяйств (за своих членов) – 31 %;
- для индивидуальных предпринимателей, творческих работников, частных нотариусов, граждан, выполняющих работы по гражданско-

правовым договорам у физических лиц; физических лиц, осуществляющих предусмотренные законодательными актами виды ремесленной деятельности по заявительному принципу без государственной регистрации в качестве индивидуальных предпринимателей – 35 %;

- для работающих граждан (кроме членов крестьянских (фермерских) хозяйств) – 1 % (на пенсионное страхование).

Базой для исчисления страховых взносов являются фактически начисленные суммы выплат в пользу работников, *но не менее величины минимальной заработной платы* за истекший месяц. Сумма выплат, начисленных в пользу работающих граждан, превышающая 4-х кратную величину средней заработной платы работников в республике, не является объектом для исчисления страховых взносов.

Сумма обязательных страховых взносов, подлежащая уплате в ФСЗН, определяется как разница между суммой взносов, исчисленных по установленным тарифам, и суммой расходов на выплаты, предусмотренные законодательством о государственном социальном страховании (выплаты пособий работникам по временной нетрудоспособности; по беременности и родам; в связи с рождением ребенка; по уходу за ребенком в возрасте до 3 лет; на погребение и др.):

От уплаты обязательных страховых взносов на пенсионное страхование освобождены: работодатели, применяющие труд инвалидов, в части выплат, начисленных в пользу инвалидов I и II групп; крестьянские (фермерские) хозяйства в отношении членов этих хозяйств, являющихся инвалидами I или II группы либо достигших общеустановленного пенсионного возраста.

Сроком уплаты обязательных страховых взносов является установленный день выплаты заработной платы за истекший месяц. Малые организации могут уплачивать страховые взносы раз в квартал. Работодатель при получении средств на оплату труда одновременно должен представить в банк платежное поручение на перечисление обязательных страховых взносов. С 2009 г. введено профессиональное пенсионное страхование работников, занятых в особых условиях труда. Уплата обязательных страховых взносов и взносов на профессиональное пенсионное страхование осуществляется отдельными платежными поручениями. Плательщики страховых взносов обязаны представлять в органы ФСЗН (по месту регистрации в качестве плательщика взносов) отчетность по установленной форме ежеквартально до 15-го числа месяца, следующего за отчетным периодом. В отчете отражаются размеры начисленных взносов, суммы средств Фонда, расходованных в организации и перечисленных в Фонд.

Плательщики страховых взносов также исчисляют и уплачивают (ежеквартально) взносы по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Указом Президента Республики Беларусь от 01.03.2010 №110 установлены следующие размеры страховых тарифов по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний: для

страхователей – бюджетных организаций – 0,1 %, для иных страхователей – 0,6 % от выплат, производимых нанимателем своим работникам. Указом предусмотрена система скидок и надбавок к страховым тарифам. С учетом этого минимальный и максимальный размеры страховых взносов составят 0,3 и 0,9 %, а для бюджетных организаций соответственно 0,05 и 0,15 %.

Тема 4. Налог на прибыль

4.1 Сущность налога на прибыль, его плательщики, объекты налогообложения

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

$$П_p = B - НДС - OC - \sum Z_{p.н/о}.$$

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

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

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

4.2 Затраты, учитываемые и не учитываемые при налогообложении прибыли

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

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

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

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

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

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

первоначальной стоимости.

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

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

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

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

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

4) на командировки, произведенные сверх установленных норм;

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

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

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

8) суммы амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам, не используемым в предпринимательской деятельности, а также по основным средствам, не находящимся в эксплуатации.

Примечание: основные средства, находящиеся в запасе, простое (в том числе в связи с проведением ремонта) продолжительностью до трех месяцев, приравниваются к основным средствам, находящимся в эксплуатации;

9) проценты по просроченным займам и кредитам;

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

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

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

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

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

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

- дивиденды, полученные от источников за пределами Республики Беларусь;
- доходы участника (акционера) организации в денежной или натуральной форме в виде долей (паев, акций) этой организации, в виде увеличения номинальной стоимости паев (акций) за счет собственных источников организации в случае изменения процентной доли участия в уставном фонде организации хотя бы одного из участников (акционеров) более чем на 0,01 %;
- доходы от операций по сдаче в аренду (лизинг) имущества;
- доходы в виде процентов, полученных за предоставление в пользование денежных средств организации, а также процентов за пользование банком денежными средствами, находящимися на банковском счете;
- суммы неустоек (штрафов, пеней) за нарушение договорных обязательств;
- стоимость безвозмездно полученных товаров (работ, услуг), иных активов, суммы безвозмездно полученных денежных средств;
- суммы, полученные в погашение дебиторской задолженности после истечения сроков исковой давности, а также суммы, поступившие в погашение дебиторской задолженности, невозможной для взыскания;
- суммы кредиторской задолженности, по которой истекли сроки исковой давности;
- стоимость принятого к учету имущества, оказавшегося в излишке по результатам инвентаризации;
- суммы НДС, ранее включенные в состав внереализационных расходов в связи с отсутствием документов, обосновывающих применение нулевой ставки НДС, по истечении 180 дней с даты отгрузки товаров в Россию и Казахстан (с даты оформления таможенной декларации на выпуск товаров в третьи страны), в случае последующего поступления таких документов (доходы отражаются в отчетном периоде, в котором поступили указанные документы);

- положительные курсовые разницы, возникающие при переоценке активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте;
- положительные разницы, возникающие при погашении дебиторской или кредиторской задолженности (отражаются на дату погашения задолженности);
- доходы от продажи иностранной валюты в сумме положительной разницы, образовавшиеся вследствие отклонения курса продажи иностранной валюты от официального курса, установленного Национальным банком Республики Беларусь на дату продажи;
- другие доходы, непосредственно не связанные с производством и реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Не включаются в состав внереализационных доходов:

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

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

Дата отражения внереализационных расходов определяется плательщиком (кроме банков) в соответствии с его учетной политикой, но не может быть ранее даты, когда они были фактически понесены (за исключением расходов, по которым в НК РБ указана дата их отражения). Банки отражают внереализационные расходы в том налоговом периоде, в котором они фактически были понесены.

В состав внереализационных расходов включаются:

- отчисления в резервы по сомнительным долгам по расчетам с другими организациями, отдельными лицами, подлежащие резервированию в соответствии с законодательством;
- суммы неустоек (штрафов, пеней), уплаченные за нарушение договорных обязательств;
- убытки от списания дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, а также невозможной (нереальной) для взыскания;
- суммы недостач, потерь и порчи активов (в том числе сверх норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном

законодательством), виновники которых не установлены или суд отказал во взыскании с них. Расходы отражаются на дату составления документов, подтверждающих, что виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании с них;

- отрицательные курсовые разницы, возникающие при переоценке активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте;
- отрицательные разницы, возникающие в связи с погашением дебиторской или кредиторской задолженности;
- судебные расходы;
- расходы по сдаче в аренду (финансовую аренду (лизинг)) имущества;
- потери от простоев по внутрипроизводственным причинам;
- расходы на ликвидацию, списание основных средств, нематериальных активов, выводимых из эксплуатации (включая суммы недоначисленной амортизации, расходы на демонтаж, разборку, вывоз), а также расходы на ликвидацию, списание иного имущества;
- суммы НДС, исчисленные при отсутствии документов, обосновывающих применение нулевой ставки НДС по истечении установленного срока;
- расходы на содержание находящихся на балансе организаций объектов социальной сферы (за вычетом сумм доходов от их эксплуатации);
- убыток от продажи иностранной валюты в сумме отрицательной разницы, образовавшейся вследствие отклонения курса продажи иностранной валюты от официального курса, установленного Национальным банком Республики Беларусь на дату продажи;
- убыток от конверсии (обмена) иностранной валюты;
- другие расходы, не связанные с производством и реализацией продукции, товаров (работ, услуг).

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

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

4.4 Налоговые льготы, ставки налога на прибыль

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

1) *прибыль организаций (в размере не более 10 % валовой прибыли), переданная зарегистрированным на территории Республики Беларусь бюджетным организациям здравоохранения, образования, социального обеспечения, культуры, физкультуры, спорта, религиозным организациям, а также общественным объединениям инвалидов и ветеранов, унитарным предприятиям, собственниками имущества которых являются эти объединения,*

или использованная на оплату счетов за приобретенные и переданные указанным организациям товары (работы, услуги), имущественные права;

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

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

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

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

6) *прибыль организаций, полученная от производства продуктов детского питания;*

7) *прибыль, полученная от реализации товаров (работ, услуг) на объектах придорожного сервиса, – в течение пяти лет с даты ввода в эксплуатацию таких объектов;*

8) *прибыль учреждений образования от приносящей доходы деятельности;*

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

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

но освобождается от налогообложения, поэтому *подлежит отражению в налоговой декларации в качестве льготированной прибыли.*

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

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

а) организации, осуществляющие производство лазерно-оптической техники, у которых доля этой техники в стоимостном выражении в общем объеме их производства составляет не менее 50 %, основанием для применения ставки является заключение об отнесении производимой техники к лазерно-оптической, выдаваемое Государственным комитетом по науке и технологиям Республики Беларусь.

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

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

2) *по ставке 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;

3) *ставка налога на прибыль понижается на 50 %* при налогообложении прибыли, полученной от реализации:

а) долей в уставном фонде (паев, акций) организаций, находящихся на территории Республики Беларусь, либо их части;

б) продукции (работ, услуг), произведенной и реализованной резидентами СЭЗ (по которой действует специальный правовой режим).

Ставка налога на прибыль *по дивидендам* установлена в размере **12 %**.

4.5 Определение налоговой базы по налогу на прибыль

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

$$НБ_{вал} = П_{вал.} - П_{льг.}$$

Плательщики ведут учет выручки и затрат по производству и реализации товаров (работ, услуг) по операциям, прибыль от которых освобождается от налога на прибыль или подлежит обложению налогом на прибыль по пониженным налоговым ставкам, а также по операциям, по которым предусмотрен отличный от общеустановленного порядок учета прибыли (убытков). При этом *прямые затраты*, которые на основании первичных учетных документов непосредственно связаны с той или иной операцией,

относятся к соответствующей операции прямым счетом *без распределения*, а *косвенные затраты* (в том числе общепроизводственные и общехозяйственные) *распределяются* между операциями пропорционально сумме выручки, полученной по соответствующим операциям, или иному критерию, определенному в учетной политике организации для расчета себестоимости реализованной продукции (работ, услуг).

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

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

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

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

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

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

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

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

периоде, их перенос производится в той очередности, в которой они понесены.

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

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

$$НБ_{див} = K \times (ДН - ДП),$$

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

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

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

4.6 Организация налогового учета по налогу на прибыль

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

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

Для целей *налогового учета* доходы и расходы организации разделены на *доходы (расходы) от реализации и внереализационные доходы (расходы)*. В то же время для *целей бухгалтерского учета* выделяют другие виды доходов и расходов – *по текущей, инвестиционной, финансовой и иной деятельности*. Поэтому, если какой-либо доход (расход) является в бухгалтерском учете

инвестиционным, а в соответствии с главой 14 НК РБ он должен увеличивать (уменьшать) базу для исчисления налога на прибыль, то следует произвести расчетную корректировку и отразить данный доход (расход) в налоговом учете.

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

1. *Регистры доходов:*

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

2. *Регистры расходов:*

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

3. *Регистр расчетных корректировок.*

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

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

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

Таким образом, ведение налогового учета предусматривает выполнение следующих действий:

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

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

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

– календарный месяц.

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

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

Плательщик вправе уменьшить исчисленную сумму налога на прибыль:

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

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

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

Плательщики производят уплату налога на прибыль с валовой прибыли следующим образом:

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

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

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

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

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

1. Выручка от реализации продукции (с НДС по ставке 20 %) – 1060092 тыс. руб.;
2. Затраты на производство и реализацию продукции (работ, услуг), учитываемые при налогообложении:
 - 2.1. Материальные затраты – 315345 тыс. руб.
 - 2.2. Заработная плата, начисленная работникам, – 198555 тыс. руб.
 - 2.3. Амортизация основных средств и нематериальных активов, используемых в предпринимательской деятельности, – 19433 тыс. руб.
 - 2.4. Прочие затраты – 201067 тыс. руб.
3. Получены проценты банка за пользование денежными средствами организации – 41 тыс. руб.
4. Уплачены пени за нарушение договорных обязательств – 860 тыс. руб.
5. За отчетный год уплачено текущими платежами налога на прибыль – 18850 тыс. руб.
Справочно: тариф страховых взносов в ФСЗН – 34 %, взносов по страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний – 0,6 %.
Необходимо: 1) исчислить налог на прибыль за отчетный год; 2) определить сумму текущих платежей налога на прибыль на следующий налоговый период на основе фактических данных за истекший период.

Решение:

- 1) сумма затрат, учитываемых при налогообложении составит $315345 + 198555 + 198555 \times 34 \% + 198555 \times 0,6 \% + 19433 + 201067 = 803100,03$ тыс. руб.;
- 2) сумма НДС, исчисленная по реализации (исключается из выручки), составит $1060092 \times 20 \% \div 120 \% = 176682$ тыс. руб.;
- 3) прибыль от реализации продукции за отчетный календарный год составит $1060092 - 176682 - 803100,03 = 80309,97$ тыс. руб.;
- 4) валовая прибыль за отчетный календарный год составит $80309,97 + 41 - 860 = 79490,97$ тыс. руб.;
- 5) сумма налога на прибыль за отчетный календарный год составит $79490,97 \times 18 \% = 14308,375$ тыс. руб.;
- 6) сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в бюджет за отчетный год (с учетом уплаченных текущих платежей налога на прибыль), составит $14308,375 - 18850 = - 4541,625$ тыс. руб. (эта сумма подлежит зачету или возврату из бюджета в соответствии со ст. 60 Общей части НК РФ);
- 7) сумма текущих платежей налога на прибыль на следующий налоговый период составит: $14308,375 \div 4 = 3577,094$ тыс. руб.

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

Тема 5. Налог на доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство

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

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

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

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

***Ставки налога на доходы** устанавливаются в следующих размерах:*

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

2) **10 %** – по процентным (купонным) доходам от долговых обязательств любого вида независимо от способа их оформления, в том числе: доходы по

кредитам, займам; доходы по ценным бумагам, условиями выпуска которых предусмотрено получение доходов в виде процентов; доходы от пользования временно свободными средствами на счетах в банках Республики Беларусь;

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

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

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

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

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

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

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

- доходы от оказания услуг: консультационных, бухгалтерских, аудиторских, маркетинговых, юридических, инжиниринговых; по доверительному управлению недвижимым имуществом, находящимся на территории Республики Беларусь; курьерских; посреднических; управленческих; по найму и (или) подбору работников, в том числе физических лиц, для осуществления ими профессиональной деятельности; в сфере образования; по хранению имущества; по страхованию (сострахованию, перестрахованию); по рекламе (за исключением доходов, связанных с участием белорусских организаций и белорусских индивидуальных предпринимателей в выставках и ярмарках в иностранных государствах); по установке, наладке, обследованию, обслуживанию, измерению, тестированию линий, механизмов,

оборудования, приборов, приспособлений, сооружений, нематериальных активов, находящихся на территории Республики Беларусь (за исключением доходов, получаемых от обучения, проведения консультаций и (или) оказания услуг по установке, наладке, обследованию, измерению и тестированию линий, механизмов, оборудования, приборов, приспособлений и сооружений, которые являются неотъемлемым условием внешнеторгового договора на их приобретение в собственность (во временное пользование)).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Тема 6. Особые режимы налогообложения

В Республике Беларусь наряду с общим порядком налогообложения применяются **особые режимы налогообложения** для плательщиков:

- 1) налога при упрощенной системе налогообложения (гл. 34 НК РБ);
- 2) единого налога с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц (гл. 35 НК РБ);
- 3) единого налога для производителей сельскохозяйственной продукции (гл. 36 НК РБ);
- 4) налога на игорный бизнес (гл. 37 НК РБ);
- 5) налога на доходы от осуществления лотерейной деятельности (гл. 38 НК РБ);
- 6) налога на доходы от проведения электронных интерактивных игр (гл. 39 НК РБ);
- 7) сбора за осуществление ремесленной деятельности (гл. 40 НК РБ);
- 8) сбора за осуществление деятельности по оказанию услуг в сфере агротуризма (гл. 41 НК РБ).

Особые режимы налогообложения предусматривают уплату единого (одного основного) налога вместо совокупности установленных налогов и сборов. Рассмотрим условия применения некоторых режимов налогообложения организаций.

6.1 Упрощенная система налогообложения (УСН): условия применения и основные элементы налогообложения

Налогообложение по упрощенной системе применяется в Республике Беларусь с 1998 г. с целью создания благоприятных условий ведения бизнеса субъектами малого предпринимательства. За период с 1998 г. по 2013 г. УСН претерпела ряд позитивных изменений, которые позволили увеличить число субъектов, применяющих ее. Согласно п. 1 ст. 286 НК РБ (глава 34) плательщиками налога при упрощенной системе могут стать организации и индивидуальные предприниматели (изъявившие желание перейти на УСН) *при условии соблюдения в течение первых девяти месяцев* года, предшествующего году, с которого претендуют на применение УСН, *следующих критериев*:

1) для организаций – *средняя численность работников не более 100 человек (в среднем за указанный период) и валовая выручка нарастающим итогом – не более 9 млрд. руб.;*

2) для индивидуальных предпринимателей – *валовая выручка нарастающим итогом составляет не более 9 млрд. руб.*

Не вправе применять УСН:

1) организации и индивидуальные предприниматели:

- производящие подакцизные товары; реализующие (в том числе по договорам поручения, комиссии, консигнации и иным аналогичным договорам) ювелирные изделия из драгоценных металлов и (или) драгоценных камней;

- 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;

2) организации, осуществляющие риэлтерскую, страховую, банковскую деятельность (банки); деятельность в сфере игорного бизнеса;

3) организации, производящие на территории Республики Беларусь сельскохозяйственную продукцию и уплачивающие единый налог для производителей сельскохозяйственной продукции;

4) индивидуальные предприниматели в части деятельности, облагаемой единым налогом с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц.

Существует два варианта УСН:

1) УСН без уплаты НДС – ее могут применять организации (численность работников в среднем за период не более 50 человек) и индивидуальные предприниматели, валовая выручка которых нарастающим итогом в течение календарного года составляет не более 8,2 млрд. руб.;

2) УСН с уплатой НДС.

Уплата налога при упрощенной системе заменяет уплату большинства налогов, сборов (пошлин). При этом *сохраняется общий порядок уплаты:*

- налогов, сборов (пошлин), взимаемых при ввозе (вывозе) товаров на территорию Республики Беларусь;
- государственной пошлины, патентной пошлины;
- оффшорного сбора; гербового сбора; консульского сбора;
- обязательных страховых взносов и иных платежей в государственный внебюджетный ФСЗН Республики Беларусь (далее – ФСЗН);
- НДС (кроме организаций с численностью не более 50 человек и индивидуальных предпринимателей, валовая выручка которых составляет не более 8,2 млрд. руб. в год);
- налога на прибыль *в отношении* дивидендов и приравненных к ним доходов, прибыли от реализации (погашения) ценных бумаг;
- части прибыли (дохода) в бюджет – для республиканских и коммунальных унитарных предприятий, хозяйственных обществ (с долей государственной собственности);
- налога на недвижимость, если общая площадь капитальных строений (зданий, сооружений), их частей, машино-мест, находящихся в собственности, хозяйственном ведении, оперативном управлении (в том числе переданных в аренду (лизинг), иное возмездное или безвозмездное пользование), а также в пользовании плательщика, превышает 1500 кв. м*;
- земельного налога (если общая площадь земельных участков превышает 0,5 гектара)*.

*Обязанность плательщиков, применяющих УСН, по исчислению и уплате налога на недвижимость и земельного налога введена с 2013 г.

Объектом налогообложения при УСН признается *валовая выручка*.

Налоговой базой является *денежное выражение валовой выручки* ($V_{вал.}$), определяемой как сумма выручки, полученной за отчетный период от реализации товаров, (работ, услуг), имущественных прав ($V_{реализ.}$), и внереализационных доходов ($D_{внер.}$):

$$НБ = V_{вал.} = V_{реализ.} + D_{внер.}$$

Состав внереализационных доходов определяют положения НК РБ о налоге на прибыль и подоходном налоге с физических лиц.

В налоговую базу не включаются:

- стоимость безвозмездно переданных товаров (работ, услуг), имущественных прав, включая затраты на их безвозмездную передачу;
- суммы НДС у плательщиков, применяющих и (или) применявших УСН с уплатой НДС, исчисленные ими от выручки от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационных доходов, а также суммы НДС, уплаченные (удержанные) в иностранных государствах в соответствии с законодательством этих государств;
- выручка индивидуальных предпринимателей от реализации товаров (работ, услуг) при осуществлении деятельности, по которой уплачивается единый налог с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц;

- выручка организаций от реализации (погашения) ценных бумаг.

Выручка от реализации товаров (работ, услуг) отражается:

- организациями, ведущими бухгалтерский учет и отчетность, – *на дату отгрузки* товаров (выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав) независимо от даты проведения расчетов, то есть *по принципу начисления*;

- организациями и индивидуальными предпринимателями, ведущими учет в книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН, – *по мере оплаты отгруженных товаров, выполненных работ, оказанных услуг, переданных имущественных прав (то есть. по принципу оплаты).*

УСН предусматривает следующие варианты **ставок налога**:

5 % – для организаций и индивидуальных предпринимателей, не уплачивающих НДС;

3 % – для организаций и индивидуальных предпринимателей, уплачивающих НДС;

2 % – для организаций и индивидуальных предпринимателей в отношении выручки от реализации за пределы Республики Беларусь товаров (работ, услуг), имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности;

3 % – для *осуществляющих розничную торговлю и не уплачивающих НДС организаций со средней численностью работников не более 15 человек и индивидуальных предпринимателей*, валовая выручка которых нарастающим итогом с начала года составляет *не более 4,1 млрд. руб.* – в отношении *выручки от реализации в розничной торговле приобретенных товаров.*

Налоговым периодом налога при упрощенной системе признается календарный год, *отчетным периодом* является:

календарный месяц – для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН с уплатой НДС ежемесячно;

календарный квартал – для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН без уплаты НДС либо с уплатой НДС ежеквартально.

Сумма налога при УСН исчисляется нарастающим итогом с начала налогового периода как произведение налоговой базы и ставки налога.

Плательщики, применяющие УСН, представляют в налоговые органы налоговую декларацию (расчет) по налогу при УСН не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом. Уплата налога при УСН производится не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Пример. Организация применяет УСН с уплатой НДС ежеквартально. Выручка от реализации товаров отражается на дату их отгрузки. За 1 квартал 2013 г. отгружено продукции собственного производства покупателям в Республике Беларусь на сумму 120 млн. руб. (с НДС по ставке 20 %). Сумма внереализационных доходов составила 300 тыс. руб., внереализационных расходов – 400 тыс. руб.

Сумма НДС, исчисленная по реализации, составит 20000 тыс. руб. ($120000 \times 20\% \div 120\%$), в налоговую базу для исчисления налога при УСН она не включается. Сумма внереализационных расходов не уменьшает налоговую базу по налогу при УСН.

Таким образом, налоговая база для исчисления налога при УСН составит 100300 тыс. руб. ($120000 - 20000 + 300 = 100300$ тыс. руб.). Так как применяется УСН с уплатой НДС, ставка налога при УСН составит 3%. Сумма налога при УСН за 1 квартал составит 3009 тыс. руб., срок ее уплаты – не позднее 22 апреля 2013 г.

УСН позволяет вести учет и отчетность в упрощенном порядке. Так, организации с численностью работников в среднем за период не более 15 человек и индивидуальные предприниматели, размер валовой выручки которых нарастающим итогом с начала года не превышает 4,1 млрд. руб., вправе вести учет в книге учета доходов и расходов (установленной формы) и представлять упрощенную государственную статистическую отчетность. Такие плательщики также вправе вести бухгалтерский учет и отчетность на общих основаниях.

Организации и индивидуальные предприниматели имеют право применять УСН с начала календарного года (а субъекты, прошедшие государственную регистрацию в текущем году, – со дня их государственной регистрации, если списочная численность работников организации не превышает 100 человек).

Организации и индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на УСН, должны с 1 октября по 31 декабря года, предшествующего году, в котором они претендуют на применение УСН, представить в налоговый орган по месту постановки на учет *уведомление о переходе на УСН* (с указанием размера валовой выручки и средней численности работников организации за первые девять месяцев текущего года). Претенденты на применение УСН со дня их государственной регистрации подают в налоговый орган *уведомление о переходе на УСН* в течение 20 рабочих дней со дня государственной регистрации.

Организации и индивидуальные предприниматели *вправе отказаться* от применения УСН в целом за налоговый период до 20 февраля года, следующего за годом, в котором представлено уведомление о переходе на упрощенную систему, письменно уведомив об этом налоговый орган.

Применение УСН прекращается и плательщики переходят на общий порядок налогообложения с месяца, следующего за отчетным периодом, в котором:

- 1) не соблюдены критерии по численности работников и валовой выручке; при этом плательщики, применявшие УСН без уплаты НДС, могут перейти на УСН с уплатой НДС (при соблюдении критериев численности и валовой выручки);
- 2) плательщики приняли решение об отказе от применения УСН; это решение должно быть отражено в налоговой декларации по налогу при УСН за отчетный период, предшествующий месяцу, с которого решено не применять УСН.

Плательщики, перешедшие с УСН на общий порядок налогообложения в текущем календарном году, или на применение иного особого режима налогообложения, за исключением организаций и индивидуальных предпринимателей, отказавшихся от применения УСН в целом за налоговый период, не вправе в следующем налоговом периоде перейти на УСН.

6.2 Единый налог для производителей сельскохозяйственной продукции

Единый налог для производителей сельскохозяйственной продукции (далее – единый налог) введен на территории Беларуси в 1999 г. с целью упрощения налогообложения производителей сельскохозяйственной продукции.

Плательщиками единого налога признаются перешедшие на применение данного налога (глава 36 НК РБ):

- организации, производящие на территории Республики Беларусь сельскохозяйственную продукцию;
- организации, у которых есть филиалы и иные обособленные подразделения по производству сельскохозяйственной продукции, имеющие отдельный баланс и для совершения операций которых юридическим лицом открыт банковский счет с предоставлением права распоряжаться таким счетом должностным лицам обособленных подразделений, – в части этой деятельности.

Переход на единый налог осуществляется по желанию плательщика. Организации, желающие применять единый налог, *должны выполнять следующее условие: выручка от реализации произведенной продукции растениеводства (за исключением цветоводства, выращивания декоративных растений), первичной переработки льна, пчеловодства, животноводства и рыбоводства должна составлять не менее 50 % выручки, исчисленной от всей деятельности организации (филиала, осуществляющего сельскохозяйственное производство), за предыдущий календарный год.* Приведенное требование к структуре выручки не предъявляется к вновь созданным организациям.

Организация, изъявившая желание применять единый налог, должна не позднее 15-го числа первого месяца квартала, с которого она желает применять единый налог, представить в налоговый орган по месту постановки на учет уведомление по форме, установленной МНС РБ.

Уплата единого налога освобождает производителей сельскохозяйственной продукции от основных налоговых обязательств, но сохраняется общий порядок исчисления и уплаты акцизов; НДС; налогов, сборов (пошлин), взимаемых при ввозе (вывозе) товаров на территорию Республики Беларусь; государственной пошлины; патентных пошлин; консульского сбора; оффшорного сбора; гербового сбора; налога на прибыль в отношении дивидендов и приравненных к ним доходов; обязательных страховых взносов и иных платежей в ФСЗН.

Объектом налогообложения единым налогом признается валовая выручка. **Налоговая база** единого налога – денежное выражение валовой выручки, определяемой как сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационных доходов.

При определении налоговой базы не учитываются:

- средства, полученные от реализации сельскохозяйственной продукции, заготовленной у населения и сданной государству;

- выручка, полученная от реализации произведенной крестьянскими (фермерскими) хозяйствами сельскохозяйственной продукции, – в течение трех лет со дня их регистрации;

- суммы НДС, уплачиваемые из выручки от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационных доходов, а также уплаченные (удержанные) в иностранных государствах в соответствии с законодательством этих государств;

- стоимость безвозмездно переданных товаров (работ, услуг).

Ставка единого налога составляет 1 % (от валовой выручки).

Налоговым периодом единого налога признается календарный год, *отчетным периодом* – календарный месяц для организаций, уплачивающих НДС ежемесячно; календарный квартал – для организаций, уплачивающих НДС ежеквартально.

Сумма единого налога исчисляется нарастающим итогом с начала налогового периода как произведение налоговой базы и ставки единого налога.

Плательщики представляют налоговым органам по месту постановки на учет *налоговую декларацию (расчет) по единому налогу* не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом. *Уплата единого налога производится* не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Основаниями для прекращения применения единого налога являются:

1. Принятие плательщиком решения об отказе от применения единого налога. Плательщик обязан проинформировать о таком решении налоговый орган не позднее 1-го числа месяца, предшествующего кварталу, с которого он решил перейти на общий порядок налогообложения;

2. Несоблюдение плательщиком требования к структуре выручки. Организация обязана перейти с начала календарного года, следующего за годом, в котором не соблюдено указанное условие, на общий порядок налогообложения (возможен также переход на УСН). Сведения о сумме и процентной доле выручки от реализации сельскохозяйственной продукции представляются ежегодно в налоговой декларации (расчете) не позднее 20 января года, следующего за истекшим календарным годом.

Производители сельскохозяйственной продукции, перешедшие в текущем календарном году на общий порядок налогообложения или УСН, не вправе в этом же году вновь применять единый налог.

Тема 7. Особенности налогообложения в свободных экономических зонах

Налоговая политика Республики Беларусь направлена на создание благоприятного инвестиционного климата в стране, в частности, путём установления льготного налогообложения для резидентов СЭЗ. Законом Республики Беларусь от 07.12.1998 г. № 213-З «О свободных экономических зонах» определено, что СЭЗ – это часть территории Республики Беларусь с точно определёнными границами и специальным правовым режимом, устанавливающим более благоприятные, чем обычные, условия

осуществления предпринимательской и иной хозяйственной деятельности. Специальный правовой режим в виде предоставления особых льготных условий налогообложения, валютного, таможенного и иного регулирования устанавливается в целях привлечения инвестиций в регионы для их ускоренного развития, внедрения прогрессивных технологий, содействия международной интеграции и повышения конкурентоспособности экономики Республики Беларусь. В Республике Беларусь функционируют СЭЗ в каждой области (первая СЭЗ создана в Бресте в 1996 г.).

Резидентами СЭЗ могут стать юридические лица или индивидуальные предприниматели, находящиеся на территории СЭЗ, зарегистрированные в установленном порядке администрациями СЭЗ при соблюдении определённых требований, соответствующих целям создания СЭЗ (по объёму заявленных инвестиций в реализацию инвестиционного проекта, который будет освоен (не менее 1 млн. евро), по возрасту основного технологического оборудования, по доле товаров (работ, услуг) собственного производства, производимых на территории СЭЗ, предназначенных для реализации за пределы Республики Беларусь, либо импортозамещающих товаров, реализуемых в республике (перечень импортозамещающих товаров определяется Правительством по согласованию с Президентом Республики Беларусь).

Налоговые льготы, установленные для резидентов СЭЗ, можно разделить на три категории.

1. Льготы, выражающиеся в ограничении перечня уплачиваемых налогов, сборов (не уплачиваются налог на недвижимость, таможенные платежи по импорту сырья, материалов, технологического оборудования).

2. Налоговые преимущества, предусматривающие понижение на 50% налоговых ставок:

а) налога на прибыль (в части прибыли от реализации товаров (работ, услуг), на которую распространяется специальный правовой режим);

б) НДС. С 1 января 2011 года обороты по реализации резидентами СЭЗ на территории Республики Беларусь товаров собственного производства, которые произведены ими на территории СЭЗ и являются импортозамещающими, облагаются НДС по ставке 10 %.

3. Налоговые льготы временного характера в виде освобождения от налога на прибыль в течение первых 5 лет с момента возникновения прибыли от реализации товаров (работ, услуг), на которую распространяется специальный правовой режим.

По деятельности, на которую не распространяется специальный правовой режим, резиденты СЭЗ исчисляют и уплачивают налоги, сборы, пошлины и иные обязательные платежи в бюджет в общем порядке, установленном законодательством Республики Беларусь. Специальный правовой режим *не распространяется* на:

- 1) операции с ценными бумагами, торговую и торгово-закупочную деятельность, игорный бизнес, общественное питание, деятельность банков, небанковских кредитно-финансовых и страховых организаций;
- 2) реализацию товаров (работ, услуг), производство (выполнение, оказание) которых осуществляется с использованием основных средств и труда работников резидента СЭЗ вне территории СЭЗ;
- 3) реализацию на территории Республики Беларусь товаров, произведенных резидентом СЭЗ на территории СЭЗ, не являющихся импортозамещающими (кроме таких товаров, реализованных другим резидентам СЭЗ согласно заключенным договорам (за исключением договоров комиссии)).

Налоговые льготы позволяют инвестору – резиденту СЭЗ снизить налоговую нагрузку примерно на 30 % (с учётом освобождения от уплаты ввозных таможенных платежей) по сравнению с другими субъектами хозяйствования Республики Беларусь.

Тема 8. Подоходный налог с физических лиц

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

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

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

- 1) признаваемые *налоговыми резидентами* Республики Беларусь (согласно статье 17 Общей части НК РБ – это лица, фактически находившиеся на территории Республики Беларусь более 183 дней в календарном году – независимо от гражданства),
- 2) не признаваемые налоговыми резидентами Республики Беларусь (то есть находящиеся на территории Беларуси менее 183 дней в году).

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

- а) от источников в Республике Беларусь и за ее пределами – для налоговых резидентов Республики Беларусь;
- б) от источников в Республике Беларусь – для лиц, не признаваемых налоговыми резидентами Республики Беларусь.

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

осуществлением предпринимательской деятельности).

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

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

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

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

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

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

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

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

Налоговая база по доходам, полученным от операций с ценными бумагами, определяется как разница между суммами доходов, полученных от реализации ценных бумаг, и документально подтвержденными расходами на приобретение, реализацию и хранение ценных бумаг, фактически произведенными плательщиком (либо налоговым вычетом – 10 % от доходов).

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

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

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

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

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

5) материальная помощь, подарки, оплата стоимости путевок и др. аналогичные выплаты от организаций и индивидуальных предпринимателей (не являющиеся вознаграждениями за выполнение трудовых и иных обязанностей) *в пределах 10 млн. руб. в течение календарного года от каждого источника, являющегося местом основной работы плательщика;*

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

7) доходы, получаемые от физических (не являющихся индивидуальными предпринимателями) *в пределах 33,1 млн. руб.* в сумме от всех источников в течение налогового периода (календарного года) – *в виде дарений*, а также недвижимого имущества по договору аренды бесплатно;

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

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

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

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

9) другие доходы, определенные НК РБ.

Предельные суммы доходов, освобождаемых от налогообложения, ежегодно пересматриваются.

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

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

1. Стандартные налоговые вычеты предоставляются:

- 1) на самого работника – в размере *550000 руб.* в месяц, если сумма облагаемого дохода за месяц не превысила *3 350 000 руб.*;
- 2) для отдельных категорий плательщиков (инвалидов 1 и 2 групп, участников Великой Отечественной войны, лиц, пострадавших от катастрофы на Чернобыльской АЭС, и др.) – *780 000 руб.* в месяц;
- 3) на ребенка до 18 лет и иждивенца – в размере *155 000 руб.* в месяц обоим родителям. Вдове (вдовцу), одинокому родителю, приемному родителю, опекуну или попечителю, а также родителям, имеющим двух и более детей в возрасте до 18 лет или детей-инвалидов в возрасте до 18 лет, стандартный налоговый вычет предоставляется в повышенном размере – *310 000 руб.* в месяц на каждого ребенка до 18 лет и (или) каждого иждивенца. *Иждивенцами признаются:*

- 1) несовершеннолетние, над которыми установлены опека или попечительство, – для опекунов или попечителей этих несовершеннолетних;
- 2) физические лица, находящиеся в отпуске по уходу за ребенком до достижения им возраста трех лет, – для супруга (супруги), а при его (ее) отсутствии – для физического лица, в установленном порядке признанного родителем ребенка, из доходов которого по решению суда или распоряжению физического лица удерживаются суммы на содержание данного иждивенца;
- 3) *обучающиеся старше 18 лет*, получающие в дневной форме общее среднее, специальное, первое профессионально-техническое, первое среднее специальное, первое высшее образование, – *для их родителей*;

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

При отсутствии места основной работы (службы, учебы) стандартные налоговые вычеты предоставляются плательщику по его письменному заявлению при предъявлении трудовой книжки, а при отсутствии трудовой книжки – по письменному заявлению плательщика с указанием причины ее отсутствия: *а) налоговым агентом; б) налоговым органом* по доходам, подлежащим налогообложению в соответствии с пунктом 1 статьи 178 НК, по окончании налогового периода при подаче налоговой декларации. При этом стандартные налоговые вычеты предоставляются по выбору плательщика *только одним налоговым агентом либо налоговым органом*. Информация о предоставлении плательщикам стандартных налоговых вычетов в указанных

случаях направляется налоговым агентом в налоговый орган по месту постановки его на учет в сроки, установленные МНС РБ.

2. Социальные налоговые вычеты предоставляются плательщику:

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

2) в сумме, не превышающей *10 млн. руб.* в течение налогового периода и уплаченной плательщиком в качестве страховых взносов по договорам добровольного страхования жизни и дополнительной пенсии (в том числе за близких родственников), заключенным на срок не менее 3 лет, а также по договорам добровольного страхования медицинских расходов.

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

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

3. Имущественные налоговые вычеты предоставляются плательщику:

1) в сумме *фактических расходов плательщика и членов его семьи, нуждающихся в улучшении жилищных условий* (состоящих на учете в местном исполнительном и распорядительном органе), *на новое строительство, приобретение на территории Республики Беларусь жилого дома или квартиры, а также на погашение кредитов банков Республики Беларусь, полученных и израсходованных на эти цели*. Данный налоговый вычет предоставляется плательщику на основании его письменного заявления и документов, указанных в НК РБ, *нанимателями* – по месту основной работы (службы, учебы), а по доходам, полученным не по месту основной работы (службы, учебы) и доходам, подлежащим декларированию, вычет

предоставляется *налоговым органом* при подаче налоговой декларации по окончании налогового периода. Если в налоговом периоде имущественный налоговый вычет не может быть использован полностью, его остаток переносится на последующие налоговые периоды до полного использования. Повторное предоставление плательщику указанного вычета не допускается;

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

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

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

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

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

Налоговые ставки. В Республике Беларусь до 2009 года применялась прогрессивная шкала ставок подоходного налога – от 9 % до 30 %. С 2009 года введено пропорциональное налогообложение доходов физических лиц, что упростило расчет и администрирование подоходного налога. Основная ставка подоходного налога – **12 %**. Доходы физических лиц, полученные от резидентов Парка высоких технологий, облагаются по льготной ставке **9 %**. По

ставке **15 %** облагаются доходы от осуществления предпринимательской, частной нотариальной и индивидуальной адвокатской деятельности.

Доходы (в размере, не превышающем 33,1 млн. руб. в налоговом периоде) от сдачи физическими лицами в аренду (субаренду), наем (поднаем) жилых и нежилых помещений, машино-мест облагаются по *фиксированным ставкам*, устанавливаемым областными и Минским городским Советами депутатов (в пределах ставок, предусмотренных в приложении 26 к НК РБ).

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

Порядок исчисления и уплаты налога

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

- 1) доходы (за период нахождения плательщика в отпуске, пособия по временной нетрудоспособности, перерасчеты доходов за выполнение трудовых или иных обязанностей), *исчисленные в одном месяце, но приходящиеся на другие месяцы* (в том числе предыдущего или следующего календарного года), *включаются в доходы месяца, за который они начислены;*
- 2) стимулирующие и поощрительные выплаты (премии, индексация) *включаются в доходы того месяца, в котором они начислены;*
- 3) стандартные налоговые вычеты применяются в размерах, действовавших в месяце, за который исчисляется налог.

Пример. *Работнику по месту основной работы в марте 2013 г. начислены следующие доходы: заработная плата за март – 2500 тыс. руб.; премия за февраль – 755 тыс. руб.; командировочные расходы за март – 132 тыс. руб. (в пределах установленных норм). Работник предоставил в марте налоговому агенту документы, подтверждающие его расходы по оплате обучения сына в учреждении образования Республики Беларусь (по дневной форме получения высшего образования), в сумме 2600 тыс. руб.*

Решение. *Работник имеет право на следующие вычеты:*

- стандартный вычет в сумме 550 тыс. руб., т.к. облагаемый доход за март не превышает 3350 тыс. руб. ($2500 + 755 = 3255$ тыс. руб.);
- стандартный вычет на иждивенца в сумме 155 тыс. руб.;
- социальный вычет (в части расходов по оплате обучения) в сумме 2600 тыс. руб.

Налоговая база подоходного налога за март составит:

$2500 + 755 - 550 - 155 - 2600 = - 50$ тыс. руб. В такой ситуации налоговая база подоходного налога принимается равной нулю ($2500 + 755 - 550 - 155 - 2550 = 0$), подоходный налог за март не исчисляется и не уплачивается, а неиспользованная сумма социального вычета – 50 тыс. руб. ($2600 - 2550$) будет учтена в следующем месяце.

Налоговые агенты обязаны удержать исчисленную сумму налога непосредственно из доходов плательщика и перечислить ее в бюджет не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода и (или) дня перечисления дохода со счетов налоговых агентов в

банке на счета плательщика либо по его поручению на счета третьих лиц в банках. Сумма налога, исчисленная и удержанная налоговым агентом у плательщика, уплачивается в бюджет по месту постановки налогового агента на учет в налоговом органе.

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

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

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

- 1) от физических лиц, не являющихся налоговыми агентами;
- 2) доходы, полученные физическими лицами – налоговыми резидентами Республики Беларусь *от источников за пределами Республики Беларусь* (в том числе в виде займов, кредитов, ссуд);
- 3) другие доходы, удержание подоходного налога с которых не возложено на налоговых агентов.

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

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

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

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Налоги и налогообложение : учебное пособие / Е. Ф. Киреева [и др.] ; под ред. Е. Ф. Киреевой. – Минск : БГЭУ, 2012. – 447 с.
2. Налоговый контроль : учебное пособие для студентов вузов, обеспечивающих получение высшего образования по спец. «Финансы и кредит» / Е. Ф. Киреева [и др.] ; под ред. Е. Ф. Киреевой, И. А. Лукьяновой. – Минск : БГЭУ, 2008.
3. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть) : Закон Республики Беларусь от 19.12.2003 №166-З.
4. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) : Закон Республики Беларусь от 29.12.2009 №71-З.
5. Кодекс Республики Беларусь об административных правонарушениях: Закон Республики Беларусь от 21 апреля 2003г. №194-З.
6. О стимулировании предпринимательской деятельности на территории средних, малых городских поселений, сельской местности : Декрет Президента Республики Беларусь от 07.05.2012 № 6.
7. Об обязательных страховых взносах в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь : Закон Республики Беларусь от 29 февраля 1996 г. №138-ХІІІ. [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.ssf.gov.by/priside/statesocialinsurance/norm_doc/law2/~page_m17=1~hews_m17=280. Дата доступа: 12.03.2013.
8. О Фонде социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты : Указ Президента Республики Беларусь от 16.01.2009 № 40. [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.ssf.gov.by/priside/statesocialinsurance/norm_doc/uc/~page_m17=1~hews_m17=398. Дата доступа: 12.03.2013.
9. О ратификации Протокола о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в таможенном союзе: Закон Республики Беларусь от 1 июля 2010 г. № 143-з //Нац. Реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2010.- № 170, 2 / 1699.