

Министерство образования Республики Беларусь

**Учреждение образования
«Гомельский государственный университет
имени Франциска Скорины»**

Д. И. МИХАЙЛОВ

**НАЛОГОВОЕ ПРАВО
Курс лекций для студентов специальности
1- 24 01 02 «Правоведение»**

**Гомель УО «ГГУ им. Ф. Скорины»
2004**

УДК 346 (476) (075.8)
ББК 67. 404. 91 (4БЕИ) я73
М 69

Рецензенты:

С.Л. Емельянов, кандидат юридических наук;
кафедра гражданско-правовых дисциплин учреждения
образования «Гомельский государственный университет
имени Франциска Скорины»

Рекомендован к изданию научно-методическим советом
учреждения образования «Гомельский государственный
университет имени Франциска Скорины» 22 декабря 2004 года,
протокол №4

Михайлов, Д. И.

М 69 **Налоговое право** : курс лекций для студентов
специальности 1- 24 01 02 «Правоведение» / Д. И. Михайлов;
М-во образования РБ, Гомельский государственный университет
имени Франциска Скорины. – Гомель : ГГУ им. Ф. Скорины, 2004. - 158
с.

ISBN

В курсе лекций по курсу «Налоговое право» рассмотрены правовые нормы, регулирующие порядок исчисления и уплаты налогов, имеющих наибольшее значение для формирования бюджетной системы Республики Беларусь. Курс адресован студентам специальности правоведения, но также может быть интересен студентам экономических специальностей.

УДК 346 (476) (075.8)
ББК 67. 404. 91 (4БЕИ) я73

ISBN

© Михайлов Д.И., 2004
© УО «Гомельский государственный университет
имени Франциска Скорины», 2004

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ

ОБЩАЯ ЧАСТЬ

Тема 1 Понятие, предмет, метод и источники налогового права

Тема 2 Налоговое обязательство

Тема 3 Исполнение налогового обязательства

ОСОБЕННАЯ ЧАСТЬ

Тема 4 Обязательство по уплате НДС

Тема 5 Обязательство по уплате акцизов

Тема 6 Обязательство по уплате налогов на доходы и прибыль

Тема 7 Обязательство по уплате целевых и общих налогов юридическими и физическими лицами

Тема 8 Обязательство по уплате подоходного налога физическими лицами

РЕПОЗИТОРИИ ГГУ ИМЕНИ Ф. СКОРИНЫ

ВВЕДЕНИЕ

В условиях рыночных отношений налоги являются основным инструментом формирования финансовых ресурсов государства. Ушла в историю система государственных доходов СССР, предусматривавшая изъятие излишков прибыли предприятий в собственность государства. В тех государствах СНГ, где в результате массовой безвозмездной приватизации государственный сектор экономики сведён до минимума, налоги стали единственным инструментом формирования бюджетной системы. Республика Беларусь пошла по пути сохранения государственного сектора экономики. Тем не менее, и в Беларуси доля частной собственности на средства производства постепенно возрастает. По мере такого роста возрастает и значение налогов для формирования финансовых ресурсов. Современные негативные тенденции (международный терроризм, ухудшение экологической обстановки и т. п.) показали абсолютную несостоятельность тезиса «благополучие общества зависит только от благополучия каждого его члена». События конца XX и начала XXI века показали, что государства с малыми финансовыми ресурсами практически не могут эффективно выполнять внутреннюю правоохранительную функцию и внешнюю функцию обороны страны (территории, населения).

Для формирования значительных финансовых ресурсов государства необходима эффективная налоговая система.

Следует отметить, что самая экономически эффективная налоговая система не сможет в должной степени обеспечивать формирование финансовых ресурсов государства при наличии несовершенного налогового законодательства.

В связи с этим, налоговое законодательство является не менее важным фактором повышения эффективности налоговой системы государства, чем её экономическая составляющая.

При разработке актов налогового законодательства недопустимо:

- включение формулировок диспозиций, допускающих расширительное толкование соответствующих норм права;
- допущение пробелов в праве, влекущих необходимость применения правовых норм по аналогии.

Налоговое законодательство Республики Беларусь формировалось в предельно сжатые сроки. Почти все законодательные акты, регулирующие обязательства по уплате налогов, были приняты в декабре 1991 года. Сжатые сроки их разработки и принятия не способствовали высокой юридической технике и качеству данных актов. Первоначально налоговое законодательство Республики Беларусь имело не совсем чёткие диспозиции и некоторые пробелы. Основным законодательный акт, содержащий нормы общей части налогового права, – Закон от 20 декабря 1991 года «О налогах и сборах» вообще носил рамочный характер и не содержал нормы ряда важнейших правовых институтов налогового права. Со временем, данные недостатки

постепенно устранялись. 15 ноября 2002 года была принята Общая часть Налогового кодекса. Данный законодательный акт установил ряд новелл налогового законодательства. В частности, впервые был закреплён законодательно термин «налоговое обязательство», был закреплён также правовой институт налоговой тайны, специальные правовые нормы, регулирующие особенности исполнения налогового обязательства ликвидируемых и реорганизуемых организаций и другие. Тем не менее, налоговое законодательство Республики Беларусь требует дальнейшего совершенствования.

Налоговое законодательство и его нормы являются предметом изучения налогового права, как науки.

Целью спецкурса «Налоговое право» является изучение налогового законодательства и приобретение навыков его применения.

На сегодняшний день остаётся открытым вопрос о статусе налогового права в системе национального права. Некоторые исследователи считают налоговое право самостоятельной отраслью права. В основе такой точки зрения лежит как сравнительная обособленность отношений, регулируемых налоговым правом, так и широкая распространённость данных отношений. По мнению другой группы исследователей, налоговое право является подотраслью финансового права. Данное мнение обосновано целью взимания налогов – формирование бюджетной системы государства. Отношения по формированию, распределению и использованию финансовых ресурсов государства являются предметом правового регулирования финансового права, следовательно, налоговое право является подотраслью финансового права.

Следует отметить, что спецкурс «Налоговое право» тесно связан с экономической дисциплиной «Налогообложение», изучающей налоги, методику и способы исчисления их сумм. Учитывая то, что порядок исчисления всех налогов и сборов регулируется нормативно-правовыми актами, некоторые вопросы «Налогового права» и «Налогообложения» могут частично совпадать. Но, вместе с тем, в рамках спецкурса «Налоговое право» невозможно и нецелесообразно рассмотрение отдельных аспектов исчисления сумм налогов, как-то: оценка отдельных объектов налогообложения, частные случаи изменения налоговой базы по отдельным налогам и другие. В рамках спецкурса «Налоговое право» необходимо рассмотрение только основных правил определения, корректировки налогооблагаемой базы, оснований осуществления налоговых вычетов и льгот по каждому виду налогов.

В данном Курсе лекций рассмотрены правовые нормы, регулирующие только порядок исчисления и уплаты общегосударственных налогов, имеющих наибольшее значение для формирования бюджетной системы. Они являются универсальными, то есть охватывают значительное количество плательщиков. К таким налогам относятся: НДС, акцизы, налоги на доходы и прибыль и другие.

В данном курсе лекций не рассмотрены вопросы уплаты государственной пошлины, таможенных платежей в торговом обороте общегосударственных и местных целевых сборов.

Вопросы обязательства по уплате государственной пошлины подлежат рассмотрению при изучении гражданского процессуального и хозяйственного процессуального права.

Вопросы, относящиеся к обязательству по уплате таможенных платежей, подлежат рассмотрению при изучении спецкурса «Таможенное право».

Необходимо отметить, что налоговое законодательство является одной из наиболее динамичных частей системы законодательства Республики Беларусь. В связи с этим, при изучении спецкурса «Налоговое право», необходимо брать во внимание нормативно-правовые акты, действующие в данный период, и соотносить информацию, изложенную в любом учебном пособии, в том числе и настоящем издании, с новыми положениями законодательства. В настоящем издании нормативные правовые акты приведены с изменениями и дополнениями по состоянию на 1 сентября 2004 года.

Настоящий Курс лекций адресован в первую очередь студентам специализации «Правовое обеспечение бизнеса» специальности «Правоведение», но может быть использован также студентами экономических специальностей и всеми, кто интересуется вопросами налогового законодательства и его применения.

ОБЩАЯ ЧАСТЬ

ТЕМА 1

ПОНЯТИЕ, ПРЕДМЕТ, МЕТОД И ИСТОЧНИКИ НАЛОГОВОГО ПРАВА

- 1 Система налогов и сборов Республики Беларусь.
- 2 Понятие, предмет и метод правового регулирования налогового права.
- 3 Источники (формы) налогового права.

1 Система налогов и сборов Республики Беларусь.

Совокупность взимаемых в любом государстве налогов, сборов, пошлин и других обязательных платежей, а также форм и методов их построения образует налоговую систему.

Согласно части 1 статьи 6 Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь, налогом признается 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. В отличие от легального определения налога, содержащегося в утратившем силу Законе «О налогах и сборах», определение Налогового кодекса Республики Беларусь содержит точный перечень источников уплаты налогов, категории плательщиков и цель взимания налогов.

Исходя из определения налога, содержащегося в Налоговом кодексе Республики Беларусь, налог должен отвечать следующим признакам:

- 1) Безвозмездность. То есть уплата налога не обусловлена какими-либо встречными обязанностями со стороны государства и его органов.
- 2) Обязательность для плательщика. То есть возложение на плательщика обязанности по уплате налога и ответственности за неисполнение.
- 3) Определённость источников выплаты. Согласно этому принципу налоги и сборы могут взиматься только за счёт средств, принадлежащих налогоплательщику на праве собственности, хозяйственного ведения и оперативного управления. Взимание налогов за счёт средств, временно находящихся у плательщика в силу каких-либо обязательств, например ссуды или аренды, привело бы к дестабилизации гражданского оборота и повышению системного риска. Под системным риском понимается риск неисполнения обязательства одним субъектом, вызванный неисполнением обязательств его дебиторами.

4) **Определённость зачисления.** Налоги и сборы подлежат зачислению в республиканский и (или) местный бюджеты.

Наряду с определением налога статья 6 Налогового кодекса содержит определение сбора. 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, в том числе местными Советами депутатов, исполнительными и распорядительными органами, иными уполномоченными организациями и должностными лицами, юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу специальных разрешений (лицензий), либо в связи с перемещением товаров через таможенную границу Республики Беларусь.

Отличительным признаком сбора (пошлины) от налога является их возмездный характер. Уплата того или иного сбора является основанием для совершения со стороны государственных органов в отношении плательщиков юридически значимых действий, либо выдачи специальных разрешений.

Налоги классифицируют по ряду оснований. По субъектам выделяют **налоги, взимаемые с юридических лиц** (НДС, налог на прибыль и т.д.), и **налоги, взимаемые с физических лиц** (подоходный налог с физических лиц). Выделяют также **общие** для юридических и физических лиц налоги - земельный налог, налог на недвижимость и другие.

В зависимости от характера использования налоги бывают **общего и целевого** значения. Налоги общего значения зачисляются в бюджет соответствующего уровня, как общий денежный фонд соответствующей территории, используются при исполнении бюджета без привязки к конкретным мероприятиям. Целевые налоги зачисляются во внебюджетные фонды и целевые бюджетные фонды.

По способу изъятия у плательщика или в зависимости от категории субъекта, на которого возлагается бремя уплаты налога, налоги подразделяются на **прямые** (налог на прибыль, налог на недвижимость) и **косвенные** (НДС и акцизы).

В зависимости от источника уплаты налога плательщиком различают: налоги, уплачиваемые **из выручки** (НДС, акцизы), **относимые на себестоимость продукции** (земельный налог, чрезвычайный налог и др.), уплачиваемые из **налогооблагаемой прибыли** (налог на прибыль, налог на доходы). Источником уплаты косвенных налогов является исключительно выручка плательщика, так как суммы данных налогов предъявляются к оплате потребителям. Источником уплаты прямых налогов являются все остальные источники уплаты: **затраты, относимые на себестоимость продукции, и прибыль.**

В зависимости от государственного органа, который наделён компетенцией по установлению того или иного налога, различают **государственные (общереспубликанские) и местные.**

Государственные (общереспубликанские) налоги взимаются на основании республиканского законодательства (закона о бюджете на текущий

финансовый год и иными актами законодательства), принимаемыми Национальным собранием Республики Беларусь или Президентом Республики Беларусь.

Местные налоги и сборы устанавливаются актами Советов депутатов областей и города Минска, при условии предоставления им права на установление конкретного налога или сбора законодательными актами Республики Беларусь. В этом проявляется унитарная форма государственного устройства Республики Беларусь. В отличие от субъектов ряда федеративных государств Советы депутатов областей в Республике Беларусь не могут по собственной инициативе устанавливать налоги и сборы.

От классификации налогов на государственные и местные следует отличать сходную по внешнему выражению, но различную по существу, классификацию налогов по другому основанию, а именно: **по уровню бюджетной системы**. В зависимости от уровня бюджетной системы, в который налоги и сборы подлежат зачислению, они подразделяются на **республиканские, областные и местные**.

Нередко государственные (общереспубликанские) налоги (по органу установления) отождествляют с республиканскими (по уровню бюджетной системы), а местные (по органу установления) с областными и местными (по уровню бюджетной системы). Это недопустимо. Иногда уровень государственного органа, который устанавливает налог, действительно совпадает с уровнем бюджетной системы, в который этот налог подлежит зачислению (например, налог на прибыль организаций, установленный законодательным актом высшего законодательного органа и зачисляемый в республиканский бюджет), но так бывает далеко не всегда. Так, подоходный налог с физических лиц установлен Законом Республики Беларусь от 22 декабря 1991 «О подоходном налоге» и поэтому является государственным (общереспубликанским), в то же время этот налог подлежит зачислению в бюджеты областей и города Минска, поэтому по уровню бюджетной системы он является областным налогом. То же целиком относится и к земельному налогу, и к государственной пошлине, уплачиваемой при обращении в суды общей юрисдикции.

К **республиканским** налогам относятся: НДС (часть передаётся на местный уровень), акцизы, налог на прибыль и другие.

К **областным** – подоходный налог с физических лиц, налог на недвижимость, земельный налог, единый налог и другие.

К **местным** - целевой сбор на содержание и развитие инфраструктуры города или района.

Таким образом, налоги классифицируются по семи и более основаниям. Для полноты и всесторонности восприятия налоговой системы Республики Беларусь необходима некая общая классификация, учитывающая одновременно несколько ранее названных оснований.

I. Общегосударственные налоги – налоги, устанавливаемые законодательными актами Республики Беларусь, обязательные для всех плательщиков Республики Беларусь.

Общереспубликанские налоги и сборы подразделяются на четыре группы:

1. Общереспубликанские косвенные налоги и сборы, выплачиваемые из выручки плательщика.

2. Общереспубликанские прямые налоги и сборы, относимые на себестоимость продукции.

3. Общереспубликанские налоги и сборы, выплачиваемые из налогооблагаемой прибыли или дохода.

4. Общереспубликанские налоги и сборы, составляющие упрощённую систему налогообложения Республики Беларусь.

1. Общереспубликанские косвенные налоги и сборы, выплачиваемые из выручки плательщика, – налоги и сборы, одновременно отвечающие следующим признакам:

а) включение суммы платежа в отпускную цену товара, работы или услуги;

б) возложение бремени фактической уплаты на покупателя товаров и заказчика работ и услуг, которыми могут являться как субъекты хозяйствования (юридические лица и индивидуальные предприниматели), так и физические лица;

в) плательщиками этих налогов по общему правилу являются лица, реализующие товары, работы и услуги. При этом следует иметь в виду, что, несмотря на то, что экономическое бремя уплаты этих налогов ложится на покупателя, ответственность за неуплату этих налогов несёт исключительно плательщик (продавец, подрядчик, исполнитель). Покупатель и заказчик не может быть привлечён к ответственности за неуплату этих налогов, даже в том случае, если продавец не предъявил к оплате соответствующие суммы косвенных налогов.

Наименование налога (сбора)	Плательщики	Бюджет (фонд), в который они подлежат зачислению.
налог на добавленную стоимость	организации и, в прямо установленных законодательством случаях, - индивидуальные предприниматели	республиканский бюджет, с передачей части сумм на местный уровень
акцизы	организации и индивидуальные предприниматели	республиканский бюджет с передачей части сумм на местный уровень
налог с продаж автомобильного топлива	организации и индивидуальные предприниматели	республиканский дорожный фонд
сбор в	организации	67 % суммы

Республиканский Фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки и налог с пользователей автомобильных дорог – эти два налога выплачиваются единым платежом 3% от выручки		подлежит зачислению в Республиканский Фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки и 33% сумм – в дорожные фонды
сбор на формирование местных целевых бюджетных фондов жилищно-инвестиционных фондов и сбор на финансирование расходов, связанных с содержанием и ремонтом жилищного фонда, уплачиваемые единым платежом 1,15%	организации	местные целевые бюджетные фонды стабилизации экономики производителей сельскохозяйственной продукции и местные целевые бюджетные жилищно-инвестиционные фонды, при местных бюджетах

2. Общереспубликанские, прямые налоги и сборы, относимые на себестоимость продукции – налоги и сборы, отвечающие следующим признакам:

а) суммы данных налогов выплачиваются организациями за счёт части выручки, которая составляет сумму затрат, относимых на себестоимость продукции;

б) суммы данных налогов, зачисленные в бюджет, подлежат отнесению на себестоимость продукции (работ, услуг) наряду с затратами на приобретение сырья, материалов, оплату труда и другими.

Наименование налога (сбора).	Плательщики	Бюджет (фонд), в который они подлежат зачислению.
земельный налог	организации, индивидуальные предприниматели и иные физические лица	бюджеты областей и города Минска
чрезвычайный налог	организации	республиканский бюджет

обязательные отчисления в Государственный фонд содействия занятости	организации и индивидуальные предприниматели	Государственный фонд содействия занятости
обязательные страховые взносы в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты	организации, индивидуальные предприниматели и отдельные категории иных физических лиц	Фонд социальной защиты населения
налог за пользование природными ресурсами (экологический налог)	организации и индивидуальные предприниматели	бюджеты областей и города Минска
плата за размещение отходов производства и потребления в окружающей среде;	организации и индивидуальные предприниматели	бюджетные фонды охраны природы Республики Беларусь
дорожные налоги и сборы, в том числе сбор за проезд автомобильных транспортных средств иностранных государств по автодорогам общего пользования; плата за проезд тяжеловесных и крупногабаритных автомобильных транспортных средств по автодорогам общего пользования; плата за проезд по платным автодорогам и мостам;	организации и физические лица	дорожные фонды

3. Общереспубликанские налоги и сборы, выплачиваемые из налогооблагаемой прибыли или дохода, – налоги, отвечающие следующим признакам:

а) суммы этих налогов и сборов выплачиваются за счёт налогооблагаемой прибыли, которая складывается из суммы налога на прибыль и средств, остающихся в распоряжении предприятия;

б) суммы этих налогов не подлежат отнесению на себестоимость продукции;

в) возникновение обязательства по уплате этих налогов целиком зависит от финансовых результатов деятельности организация. В том случае, если организация не имеет балансовой прибыли, а как следствие и

налогооблагаемой прибыли, вопрос об уплате налога на прибыль, дивидендов и налога на доход не встаёт.

Наименование налога (сбора)	Плательщики	Бюджет (фонд), в который они подлежат зачислению
налог на прибыль	организации	республиканский бюджет с передачей части сумм местным бюджетам
налог на доходы от дивидендов и приравненных к ним сумм	организации	республиканский бюджет с передачей части сумм местным бюджетам
налог на доходы иностранных юридических лиц, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянные представительства	организации - нерезиденты Республики Беларусь	республиканский бюджет с передачей части сумм местным бюджетам
налоги на доходы в отечественных сферах деятельности	организации (банки, страховые организации и юридические лица, осуществляющие операции с ценными бумагами)	республиканский бюджет
походный налог с физических лиц;	физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями и индивидуальные предприниматели, если иное не установлено в отношении них законодательством	бюджеты областей и города Минска
налог на недвижимость. Однако при этом следует отметить, что налогооблагаемая прибыль уменьшается на	организации, индивидуальные предприниматели и физические лица.	бюджеты областей и города Минска

сумму налога на недвижимость, уплаченную со стоимости основных средств.		
налог на приобретение автотранспортных средств;	организации, индивидуальные предприниматели и физические лица.	

4. Общереспубликанские налоги и сборы, составляющие упрощённую систему налогообложения Республики Беларусь, – это налоги, отвечающие следующему признаку:

а) данные налоги заменяет для их плательщиков ряд других налогов.

Наименование налога (сбора)	Плательщики	Бюджет (фонд), в который подлежат зачислению его суммы.
единый налог с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц	индивидуальные предприниматели и иные физические лица	бюджеты областей и города Минска
единый налог для производителей сельскохозяйственной продукции.	организации	бюджеты областей и города Минска
налог при упрощённой системе налогообложения субъектов малого предпринимательства.	организации	бюджеты областей и города Минска

II. Местные налоги и сборы – это такие обязательные платежи, право на установление которых отнесено законодательными актами к компетенции Областных и Минского городского советов депутатов. При этом они могут зачисляться как в бюджет области, в которой они установлены, так и в городской бюджет.

Местные налоги и сборы подразделяются на две группы:

1. Местные косвенные налоги, включаемые в выручку от реализации товаров работ и услуг.

2. Местные налоги, уплачиваемые из средств, остающихся в распоряжении предприятия, т. е. прибыли, оставшейся после уплаты налога.

1. Местные косвенные налоги, включаемые в выручку от реализации товаров работ и услуг.

Наименование налога (сбора)	Плательщики	Бюджет (фонд), в который подлежат зачислению его суммы.
налог с продаж в розничной торговле;	организации и индивидуальные предприниматели	местные бюджеты
налог на услуги, оказываемые объектами сервиса: рынками, гостиницами, боулинг-клубами и др. объектами сервиса, определяемыми областными советами депутатов.	организации и индивидуальные предприниматели	местные бюджеты

2. Местные, прямые налоги, уплачиваемые из налогооблагаемой прибыли.

Наименование налога (сбора)	Плательщики	Бюджет (фонд), в который подлежат зачислению его суммы.
целевой сбор на восстановление городского, пригородного пассажирского транспорта, автобусов междугороднего сообщения.	организации и индивидуальные предприниматели	местные бюджеты
б) целевой сбор на содержание и развитие инфраструктуры города или района.	организации и индивидуальные предприниматели	местные бюджеты

2 Понятие, предмет и метод правового регулирования налогового права.

Общественные отношения, которые возникают при установлении, взимании налогов и сборов, регламентируются нормами финансового права.

Совокупность финансово-правовых норм, регулирующих общественные отношения по установлению, взиманию налогов с юридических и физических лиц в бюджетную систему и в предусмотренных случаях - внебюджетные целевые фонды, называют институтом, подотраслью финансового права - налоговым правом.

Налоговое право – это подотрасль финансового права, представляющая собой совокупность правовых норм, регулирующих общественные

отношения, складывающиеся в связи с исчислением и уплатой сумм налогов и сборов в бюджетную систему и внебюджетные фонды и с осуществлением контроля за их уплатой.

Таким образом, предмет налогового права состоит из двух основных групп общественных отношений:

а) отношений, складывающихся по поводу исчисления и уплаты налогов и сборов в бюджетную систему и внебюджетные фонды;

б) отношений, складывающихся по поводу осуществления контроля за полнотой и своевременностью уплаты сумм налогов и сборов в бюджетную систему и внебюджетные фонды.

Налоговое право является подотраслью финансового права, так как обе группы отношений, регулируемых нормами налогового права, связаны с формированием, распределением и потреблением государственных денежных фондов. Все отношения, связанные с формированием, распределением и потреблением финансовых ресурсов государства являются предметом правового регулирования финансового права.

Вместе с тем, налоговое право – это достаточно обособленная часть норм финансового права. Отношения, регулируемые налоговым правом, занимают центральное место среди отношений по формированию финансовых ресурсов капиталистического государства. Отношения, складывающиеся по поводу исчисления и уплаты налогов и сборов, требуют высшей степени детализированных правовых норм. При регулировании данных общественных отношений недопустимо применение норм права по аналогии, что вполне допустимо и целесообразно при регулировании имущественных и личных неимущественных отношений.

Поэтому, налоговое право – это весьма значительная по объёму группа правовых норм.

Несмотря на то, что налоговое право является подотраслью другой отрасли права, его нормы и правовые институты образуют общую и особенную части. Система налогового права, как и многих самостоятельных отраслей права, состоит из двух частей.

Общая часть налогового права включает в себя правовые институты, нормы которых регулируют отношения, складывающиеся по поводу исчисления и уплаты всех налогов, сборов, пошлин.

Общая часть, в частности, включает следующие правовые институты:

- институт налогового обязательства;
- институт налоговой ответственности;
- институт налогового контроля.

Особенная часть налогового права состоит из правовых институтов, нормы которых регламентируют отношения, складывающиеся по поводу исчисления конкретных видов налогов, сборов, пошлин, в том числе:

- институт обязательства по уплате налога на добавленную стоимость;
- институт обязательства по уплате акцизов;
- институт обязательства по уплате подоходного налога и другие.

Отличительной чертой налогового права является характер направленности правового регулирования в большей степени на защиту стабильности и полноты государственных финансовых ресурсов, главным образом, бюджетной системы и, в меньшей степени, интересов плательщиков налогов, сборов, пошлин. Приоритеты во взаимоотношениях налогоплательщика и государства отданы государству. Права плательщиков в области финансов основываются на принципе: минимум доверия – максимум контроля. Это проявляется в значительных полномочиях налоговых органов и в большом объёме обязанностей плательщиков. Например, налоговым органам предоставлено право на беспорное взыскание сумм налогов и сборов за счёт ряда категорий активов плательщика. Эта черта присутствует в налоговых законодательствах большинства государств. В одних государствах эта особенность налогового законодательства выражена в большей степени, в налоговых законодательствах других – в меньшей степени. Но везде интересы государства защищены лучше, чем интересы плательщика. Это вызвано тем, что обеспечение равной или более высокой степени защиты прав и законных интересов плательщиков, по сравнению с интересами государства, повлекло бы дестабилизацию формирования финансовых ресурсов государства. Что, в свою очередь, повлечёт невозможность исполнения государством своих внутренних (экологической, социальной, экономической, правоохранительной) и внешних функций (обороны страны и внешних сношений).

Налоги являются трансфертными платежами плательщиков, которые аккумулируются в государственном бюджете и возвращаются плательщикам через предоставление общественных благ и услуг. В государствах, которые не способны обеспечить оборону своей территории, хозяйственная деятельность или невозможна, или же неэффективна.

Метод налогового права целиком обусловлен направленностью правового регулирования налогового права.

Под методом отрасли (подотрасли) понимается совокупность приёмов и способов, посредством которых она воздействует на регулируемые отношения.

В налоговом праве определяющим является **административно-правовой** (императивный) метод или метод власти и подчинения. Подавляющее большинство норм налогового права являются императивными, то есть предоставляют субъектам только один тип правомерного поведения, при отсутствии каких-либо альтернатив. В частности, у плательщика отсутствует право определять сроки уплаты обязательных платежей, изменять продолжительность налогового периода, право выбора приоритетного для него режима налогообложения из режимов предусмотренных законодательством.

Тем не менее, **гражданско-правовой** (диспозитивный) метод всё же присутствует при регулировании налоговых отношений. Некоторые нормы налогового права являются диспозитивными, то есть предоставляют плательщику несколько альтернатив правомерного поведения. Например,

плательщику предоставлено право выбора учётной политики, при определении даты реализации товаров работ и услуг, для целей исчисления и уплаты НДС, акцизов и некоторых других налогов. Плательщик может осуществить отчуждение имущества, являющегося объектом налогообложения в любые сроки.

3 Источники (формы) налогового права.

Под источниками права понимаются формы его выражения во внешнем мире.

Основным источником налогового права в Республике Беларусь является нормативно-правовой акт. Роль других источников права, особенно при регулировании налоговых отношений, невелика.

Наибольшей юридической силой среди источников налогового права обладает Конституция Республики Беларусь от 15 марта 1994 с изменениями и дополнениями. Статья 56 устанавливает обязанность по уплате налогов и сборов. Носителями данной обязанности являются граждане Республики Беларусь, иностранные граждане и лица без гражданства. Не все обязанности распространяются на всех субъектов права. Конституция устанавливает также основы бюджетной системы Республики Беларусь.

В 2001-2002 годах были проведены мероприятия по систематизации норм налогового права. Основным результатом этих мер явилась кодификация норм общей части налогового права, посредством принятия Палатой представителей Национального собрания Республики Беларусь Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь 15 ноября 2004 года. Данный законодательный акт вступил в законную силу с 1 января 2004 года.

Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть) состоит из 4 разделов, 11 глав и 89 статей. Налоговый кодекс регулирует все отношения, относящиеся к предмету правового регулирования норм общей части налогового права, за исключением отношений, складывающихся в связи с ответственностью плательщиков.

Налоговые правонарушения и меры ответственности за их совершение, на момент подготовки данного издания, нашли отражение в Указе Президента Республики Беларусь от 22 января 2004 г. №36 «О дополнительных мерах по регулированию налоговых отношений». Срок действия данного законодательного акта ограничен датой вступления в законную силу Кодекса Республики Беларусь «Об административных правонарушениях», принятого 21 апреля 2003года. Налоговые правонарушения нашли отражение в главе 13 данного Кодекса.

Нормы особенной части налогового права Республики Беларусь, на момент подготовки настоящего издания, не кодифицированы. Становление налогового законодательства Республики Беларусь началось в конце 1991 года, тогда были приняты Законы Республики Беларусь, регулирующие отношения, складывающиеся по поводу исчисления и уплаты отдельных видов налогов. Все эти законы будут действовать вплоть до вступления в

законную силу Особенной части Налогового кодекса, которая находится в стадии разработки. За 13 лет в названные выше законы были внесены значительные изменения. К законам, содержащим нормы особенной части налогового права, относятся следующие:

- Закон Республики Беларусь от 19 декабря 1991 «О налоге на добавленную стоимость»;
- Закон Республики Беларусь от 19 декабря 1991 «Об акцизах»;
- Закон Республики Беларусь от 22 декабря 1991 «О налогах на доходы и прибыль предприятий, объединений, организаций»;
- Закон Республики Беларусь от 21 декабря 1991 «О подоходном налоге с физических лиц» и другие.

Кроме совершенствования налоговых законов, принятых в конце 1991 года в предельно сжатые сроки, по мере осуществления рыночных преобразований Республика Беларусь столкнулась с необходимостью установления и регулирования исчисления и уплаты новых видов налогов и сборов, в частности: налога на доходы в отдельных сферах деятельности, единого налога с индивидуальных предпринимателей и других. Новые виды налогов устанавливались актами Президента Республики Беларусь. В частности, к ним относятся:

- Декрет Президента Республики Беларусь от 23.12.1999 №43 «О налогообложении доходов, полученных в отдельных сферах деятельности»;
- Декрет Президента Республики Беларусь от 27.01.2003 №4 «О едином налоге с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц и о некоторых мерах по регулированию предпринимательской деятельности» и другие.

Акты Совета Министров Республики Беларусь устанавливают ставки налогов и сборов, если ставки не установлены законодательными актами, либо установление ставок не отнесено к компетенции советов депутатов областей. Советом Министров Республики Беларусь устанавливаются ставки следующих налогов, сборов (пошлин):

- акцизов;
- налога за пользование природными ресурсами (экологического налога);
- таможенной пошлины;
- государственной пошлины.

Среди актов министерств наибольшее значение для регулирования налоговых отношений имеют акты Министерства финансов Республики Беларусь и Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь.

К актам местных органов власти, регулирующим налоговые отношения, прежде всего относятся акты областных и Минского городского советов депутатов.

Министерство по налогам и сборам утверждает инструкции (методические указания) по исчислению и уплате отдельных видов налогов и сборов. Данные инструкции разрабатываются и утверждаются с периодичностью от трёх лет до одного года. Задачей данных инструкций является разъяснение и толкование норм налоговых законов.

Согласно статье 5 Налогового кодекса Республики Беларусь (Общая часть) Республика Беларусь признает приоритет общепризнанных принципов международного права и обеспечивает соответствие им налогового законодательства. Если нормами международных договоров, ратифицированными Республикой Беларусь, установлены иные нормы, чем те, которые предусмотрены Налоговым кодексом и иными законодательными актами Республики Беларусь, то применяются нормы международного договора, если иное не определено нормами международного права.

Среди международных соглашений, содержащих нормы налогового права, можно выделить две обособленные группы договоров:

- соглашения об установлении принципов взимания косвенных налогов (НДС и акцизов) при осуществлении экспортно-импортных операций;
- соглашения об устранении двойного налогообложения при взимании прямых налогов (налогов на доходы и прибыль организаций и подоходного налога с физических лиц).

К соглашениям об установлении принципов взимания косвенных налогов (НДС и акцизов) при осуществлении экспортно-импортных операций, в частности, относятся:

- Соглашение «О принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров (работ, услуг) между государствами – участниками Содружества независимых государств от 25 ноября 1998 года;
- Соглашение между Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Таджикистан «О принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров (работ)» и другие.

К соглашениям об устранении двойного налогообложения при взимании прямых налогов (налогов на доходы и прибыль организаций и подоходного налога с физических лиц), в частности, относятся:

- Соглашение между Правительством Республики Беларусь и Правительством Королевства Бельгия «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и на имущество от 07.03.1995;
- Соглашение между Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Узбекистан «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество от 22.12.1994 и другие.

ТЕМА 2

НАЛОГОВОЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВО

- 1 Понятие и элементы налогового обязательства.
- 2 Субъекты налогового обязательства.
- 3 Содержание налогового обязательства.
- 4 Ответственность плательщиков налогов, сборов (пошлин) за неисполнение (ненадлежащее исполнение) налогового обязательства.

1 Понятие и элементы налогового обязательства.

Согласно статье 36 Налогового кодекса Республики Беларусь, налоговым обязательством признается обязанность плательщика (иного обязанного лица) при наличии обстоятельств, установленных налоговым законодательством, уплатить определенный налог, сбор (пошлину). Таким образом, налоговое обязательство – это правоотношение, в силу которого одна сторона, плательщик, обязана в полном объёме и своевременно перечислить в бюджет сумму налога, сбора (пошлины), а другая сторона – государство, в лице налогового органа, вправе требовать и обеспечивать мерами принуждения осуществление такой уплаты.

В соответствии со статьёй 36 Налогового кодекса, основания возникновения, изменения и прекращения, а также порядок и условия исполнения налогового обязательства определяются налоговым законодательством, а в отношении таможенных платежей – также и таможенным законодательством.

Налоговое обязательство по уплате каждого вида налога возникает при одновременном наличии двух оснований:

- возникновение фактической связи между субъектом плательщиком и объектом налогообложения (объективное);
- приобретение субъектом права определённого правового статуса, который порождает обязанность по уплате налога (субъективное).

Остановимся на каждом из этих оснований.

1. Возникновение фактической связи между субъектом плательщиком и объектом налогообложения (объективное).

Под объектом налогообложения понимаются обстоятельства (действия, вещи, деятельность, доходы), с которыми налоговое законодательство связывает возникновение обязанности по уплате того или иного налога. Это сложная и достаточно неоднородная экономико-правовая категория.

Каждый налог, сбор (пошлина) имеет самостоятельный объект налогообложения. В соответствии с частью 3 статьи 28 Налогового кодекса один и тот же объект может облагаться определённым налогом, сбором (пошлиной) у одного плательщика только один раз за соответствующий налоговый период. Число видов объектов налогообложения равняется количеству налогов, установленных налоговым законодательством. Объекты налогообложения, близкие по экономико-правовой природе, можно разделить на **четыре группы**:

- вещи;
- предпринимательская деятельность;
- прибыль и доходы;
- хозяйственные операции (обороты).

1. **Вещи.** Далёко не любая вещь, являющаяся объектом гражданских прав, является объектом налогообложения. Налоговое законодательство устанавливает только две категории имущества, наличие которого во

владении (пользовании) плательщика порождает обязанность по уплате налогов (сборов) – это **земельные участки** и иное **недвижимое имущество (основные средства)**. Данные объекты налогообложения облагаются соответственно *земельным налогом* и *налогом на недвижимость*. Наличие во владении и пользовании организации или физического лица любого другого имущества (и иных объектов гражданских прав) не порождает обязанности по уплате налогов (сборов).

По этой группе объектов налоговое обязательство по уплате необходимых налогов возникает с момента *приобретения права собственности, владения или пользования* на эти вещи.

2. Предпринимательская деятельность. Для упрощения учёта и контроля в качестве объекта налогообложения признаётся сама предпринимательская деятельность физических лиц по реализации товаров, работ и услуг потребителям. Данный объект облагается *единым налогом с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц*. Налоговое обязательство по данному объекту возникает с момента начала осуществления такой деятельности.

3. Доходы и прибыль. Доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая применительно к конкретному налогу, сбору (пошлине) в соответствии с налоговым законодательством. Доходы плательщика могут быть отнесены к доходам от источников в Республике Беларусь или к доходам от источников за пределами Республики Беларусь, в соответствии с Налоговым кодексом и другими актами налогового законодательства. Под прибылью понимается разность выручки и затрат, относимых на себестоимость продукции.

Образование прибыли возможно только у организаций. Получателями доходов могут быть как организации, так и физические лица. Доходы организаций облагаются *налогом на доходы*. Доходы физических лиц облагаются *подходным налогом с физических лиц*. Прибыль организаций облагается налогом на *прибыль*.

4. Хозяйственные операции (обороты). Понятие хозяйственной операции шире, чем понятие гражданско-правовой сделки. Хозяйственная операция – это движение товарно-материальных ценностей, влекущее стоимостные изменения их стоимости. Например, передача произведённых самой организацией товаров для производственного потребления не является сделкой, но является хозяйственной операцией. Таким образом, каждая гражданско-правовая сделка является хозяйственной операцией, но не каждая хозяйственная операция является сделкой. Почти все хозяйственные операции (обороты) с любыми товарами, работами и услугами облагаются *налогом на добавленную стоимость*. Хозяйственные операции с отдельными категориями товаров, наряду с НДС, облагаются и *акцизами*. Обороты по реализации товаров, работ и услуг облагаются также *целевыми сборами*.

В соответствии с частью 2 статьи 31 Налогового кодекса, не являются объектами налогообложения следующие хозяйственные операции:

- изъятие имущества путем конфискации, реквизиции или национализации;
- внесение имущества в уставный фонд организации учредителем;
- передача имущества организации её правопреемнику при реорганизации;
- передача жилых помещений физическим лицам в домах государственного жилого фонда при проведении приватизации и некоторые другие.

Для правильного применения налогового законодательства при налогообложении оборотов большое значение имеет правильное определение **места реализации** товаров, работ и услуг.

Определение **места фактической реализации** товаров работ и услуг необходимо для установления **принадлежности** конкретной хозяйственной операции **к предмету регулирования** налогового законодательства Республики Беларусь. От правильного определения места исполнения гражданско-правового обязательства по договорам поставки, подряда, перевозки, возмездному оказанию услуг, таким образом, зависит место исполнения налогового обязательства по уплате косвенных налогов. Иными словами, от правильного определения места гражданско-правового обязательства зависит решение вопроса: будет ли подлежать налогообложению НДС и акцизами сделка (оборот по реализации) на территории Республики Беларусь, либо эти налоги будут взиматься в бюджет другого государства?

В соответствии со статьёй 32 Налогового кодекса, местом реализации товаров признается:

а) место нахождения товаров, если они не отгружаются и не транспортируются;

б) место нахождения товаров в момент начала отгрузки или транспортировки, если эти товары отгружаются или транспортируются продавцом, покупателем или другим лицом (организацией или физическим лицом). Это правило не распространяется на товары, сборка которых осуществляется в месте нахождения покупателя;

в) место монтажа, установки или сборки товаров, если эти товары не могут быть по техническим, технологическим или иным подобным причинам доставлены получателю иначе как в разобранном или несобранном виде, а монтаж, установка или сборка производятся продавцом этих товаров или от его имени;

г) местом реализации товаров признается место реализации основных товаров (работ, услуг), если реализация товаров носит вспомогательный характер по отношению к реализации других основных товаров (работ, услуг). Например, реализация продуктов питания пассажирам при оказании транспортных услуг или реализация необходимых запасных частей при осуществлении ремонта автомобилей.

Статья 33 содержит правила определения места реализации работ и услуг. Местом реализации работ, услуг признается:

1. Местом реализации работ, услуг, имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности признается территория Республики Беларусь, если:

1.1. работы, услуги непосредственно связаны с недвижимым имуществом (за исключением воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, а также космических объектов), находящимся на территории Республики Беларусь;

1.2. работы, услуги связаны с движимым имуществом, находящимся на территории Республики Беларусь;

1.3. услуги фактически оказываются на территории Республики Беларусь в сфере культуры, искусства, образования, физической культуры, туризма, отдыха и спорта;

1.4. покупатель (приобретатель) работ, услуг, имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности осуществляет деятельность на территории Республики Беларусь и (или) местом его нахождения (местом жительства) является Республика Беларусь. Настоящее положение применяется в отношении:

1.4.1. получения, поддержания в силе патентов, иных документов, удостоверяющих права на охраняемые государством объекты промышленной собственности, перехода прав на объекты интеллектуальной собственности;

1.4.2. реализации (передачи) имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности;

1.4.3. оказания аудиторских, консультационных, маркетинговых, юридических, бухгалтерских, инновационных (включая научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы), инжиниринговых, рекламных услуг, услуг по обработке информации и информационному обеспечению и иных аналогичных работ, услуг;

1.4.4. услуг по предоставлению, найму персонала в случае, если персонал работает в месте деятельности покупателя;

1.4.5. оказания услуг агента, привлекающего от имени основного участника договора лицо (организацию или физическое лицо) для оказания услуг, предусмотренных подпунктом 1.4 настоящего пункта;

1.5. деятельность организации или индивидуального предпринимателя осуществляется на территории Республики Беларусь и (или) местом их нахождения (местом жительства) является Республика Беларусь и ими выполняются работы, оказываются услуги, не предусмотренные подпунктами 1.1–1.4 настоящего пункта.

2. Если реализация работ, услуг носит вспомогательный характер по отношению к реализации основных работ, услуг, местом такой вспомогательной реализации признается место реализации основных работ, услуг.

Следует отметить, что определение места реализации товаров, работ и услуг имеет юридическое значение только для взимания налогов, объектами обложения которых являются хозяйственные операции (обороты). К таким налогам относятся НДС и акцизы. Для правильного взимания прямых налогов, объектами обложения которых являются доходы и имущество, место получения прибыли (доходов) и место нахождения имущества никакого юридического значения не имеет.

По общему правилу, организации и физические лица, являющиеся резидентами Республики Беларусь, уплачивают налоги на доходы и на имущество с доходов (прибыли), полученных за пределами Республики Беларусь, и с имущества, находящегося за пределами Республики Беларусь, в полном объёме, независимо от фактов уплаты за рубежом аналогичных налогов. Однако Республика Беларусь является стороной ряда международных соглашений об устранении двойного налогообложения при взимании налогов на доходы и имущество.

При наличии такого соглашения, заключённого между Республикой Беларусь и государством, в котором плательщиком были получены доходы и прибыль, суммы налогов на доходы (прибыль) и имущество, подлежащие уплате в Республике Беларусь, подлежат уменьшению на суммы аналогичных налогов, фактически уплаченных плательщиком в данном государстве.

Поскольку объекты налогообложения являются достаточно разноплановыми категориями (имущество, деятельность, доход, сделка), а сумма налога должна быть выражена в денежных единицах, объект налогообложения должен иметь единицу измерения, позволяющую исчислить сумму налога. Для измерения объекта налогообложения в теорию налогообложения, а затем и в налоговое законодательство была введена такая характеристика объекта, как налоговая (налогооблагаемая база). Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения.

Налоговая база и порядок ее определения (исчисления) устанавливаются применительно к каждому налогу, сбору (пошлине).

Сумма налога, как правило, является произведением налоговой базы и налоговой ставки.

Налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы.

Однако для уплаты того или иного налога установления налоговой базы и ставки недостаточно, потому что объект налогообложения и налоговая база могут изменяться с течением времени. Имущества это касается в меньшей степени, а остальных групп объектов в большей степени. За месяц сумма дохода будет одной, а за три месяца совсем другой. Для определения срока формирования налоговой базы Налоговым кодексом установлена такая категория, как *налоговый период*. Под налоговым периодом понимается календарный год или иной период времени, определяемый применительно к каждому конкретному налогу, сбору (пошлине), по окончании которого

определяется налоговая база и исчисляется сумма этого налога, сбора (пошлины).

Таким образом, исходя из ранее изложенного, налоговое обязательство возникает при наличии фактической связи между плательщиком и объектом налогообложения. Необходимо отметить, что для возникновения налогового обязательства достаточно наличия фактической связи между плательщиком и объектом налогообложения, юридическая связь значения не имеет. Например, в соответствии с частью 2 статьи 19 Налогового кодекса, физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей, при исполнении обязанностей, возложенных на них Налоговым кодексом и другими актами налогового законодательства, **не вправе** ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями. Или, например, согласно части 3 статьи 10 Закона Республики Беларусь от 18 декабря 1991 «О платежах за землю» факт нахождения во владении самовольно занятого или своевременно не возвращённого земельного участка, не только не освобождает субъекта незаконного владения от уплаты земельного налога, а влечёт увеличение ставки данного платежа в десять раз. Неотражение хозяйственной операции в документах бухгалтерского и налогового учёта и нарушение положений гражданского законодательства о форме сделки не освобождает плательщиков от уплаты НДС, акцизов и иных налогов, а наоборот влечёт применение к такому плательщику мер ответственности.

Наличие фактической связи между плательщиком и объектом налогообложения иногда недостаточно для возникновения налогового обязательства. Необходимо одновременное наличие второго основания, а именно: приобретение субъектом права определённого правового статуса, который порождает обязанность по уплате налога. Каждый законодательный акт, регулирующий отношения по исчислению и уплате каждого налога, содержит указание на правовой статус (катеорию) плательщика данного налога. Если плательщик не относится к установленной категории, налоговое обязательство по уплате данного налога не возникает даже при наличии фактической связи между плательщиком и объектом налогообложения. Например, физическое лицо реализующие товары, то есть имеющее связь с объектом обложения НДС, всё равно не будет являться плательщиком данного налога, так как в соответствии с Законом Республики Беларусь от 19 декабря 1991 «О НДС» плательщиками данного налога являются только организации и в отдельных случаях – индивидуальные предприниматели.

Таким образом, налоговое обязательство возникает при одновременном наличии двух оснований: возникновение фактической связи между плательщиком и объектом налогообложения (объективного) и приобретение субъектом определённого правового статуса, с которым налоговое законодательство связывает уплату того или иного налога.

Налоговое обязательство прекращается его исполнением плательщиком (иным обязанным лицом), либо с возникновением обстоятельств, с которыми

налоговое законодательство связывает прекращение налогового обязательства по данному налогу, сбору (пошлине).

К таким обстоятельствам относятся:

- ликвидация организации, при отсутствии возможности уплаты налогов за счёт её активов;
- смерть гражданина, при отсутствии правопреемников;
- прекращение фактической связи между плательщиком и объектом налогообложения (например, отчуждение недвижимости) и другие.

2 Субъекты налогового обязательства.

Субъектами налогового обязательства являются плательщики налогов, сборов (пошлин) с одной стороны и государство, в лице налоговых органов, с другой стороны. Плательщик является обязанным субъектом, государство – уполномоченным субъектом.

Под плательщиком налогов, сборов (пошлин) понимается субъект права (физическое или юридическое лицо), который является субъектом налогообложения. Под субъектом налогообложения понимается любое лицо, которое имеет в наличии один или более источников (объектов) налогообложения.

В зависимости от правового статуса плательщики делятся на категории. Такое деление необходимо, поскольку, как уже отмечалось ранее, от приобретения плательщиком определённого правового статуса зависит возникновение налогового обязательства. Это вызвано тем, что применение одних и тех же налогов в отношении всех плательщиков экономически нецелесообразно и невозможно.

Согласно статье 13 Налогового кодекса плательщики делятся на три основные категории:

- **организации;**
- **филиалы, представительства и иные обособленные подразделения** юридических лиц;
- **физические лица**, в том числе граждане Республики Беларусь, иностранные граждане и лица без гражданства.

Рассмотрим более подробно каждую из категорий плательщиков налогов, сборов (пошлин).

Организации – это достаточно широкая категория плательщиков. К организациям относятся следующие субъекты: юридические лица, простые товарищества и хозяйственные группы.

Юридические лица являются плательщиками налогов, сборов, пошлин независимо от формы собственности и организационно-правовой формы. Для целей налогообложения не имеет значения, является ли юридическое лицо коммерческой организацией, либо некоммерческой.

Простые товарищества, в соответствии с гражданским законодательством, юридическими лицами не являются. В соответствии с гражданским законодательством, простое товарищество – это договор, в

соответствии с которым две и более стороны осуществляют совместную предпринимательскую деятельность и вносят для этого вклады в общее дело. Сторонами такого договора могут быть только юридические лица и индивидуальные предприниматели. Поэтому стороны договора простого товарищества являются плательщиками налогов по объектам налогообложения, которые не относятся к совместной деятельности. А само простое товарищество является плательщиком тех налогов, объекты налогообложения которых образуются либо связаны с совместной деятельностью его участников.

Хозяйственные группы – это объединения юридических лиц. Налогообложение хозяйственных групп осуществляется примерно по тем же правилам, которые применяются в отношении простых товариществ.

Для целей налогообложения большое значение имеет деление организаций на резидентов Республики Беларусь и нерезидентов Республики Беларусь (иностранные организации). Это объясняется тем, что у иностранных юридических лиц, не осуществляющих в Республике Беларусь деятельность через постоянное представительство, не возникает обязательство по уплате налога на прибыль.

К организациям Республики Беларусь относятся:

- юридические лица, включая коммерческие организации с иностранными инвестициями, созданные в соответствии с законодательством Республики Беларусь;

- хозяйственные группы и простые товарищества, местом нахождения которых является Республика Беларусь

К иностранным организациям относятся организации, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств и имеющие место нахождения за пределами Республики Беларусь.

Согласно статье 14 Налогового кодекса белорусские организации имеют статус налоговых резидентов Республики Беларусь и несут полную налоговую обязанность по доходам от источников в Республике Беларусь, по доходам от источников за пределами Республики Беларусь, а также по имуществу, расположенному как на территории Республики Беларусь, так и за ее пределами.

Иностранные организации не являются налоговыми резидентами Республики Беларусь и несут налоговую обязанность только по деятельности, осуществляемой в Республике Беларусь, а также по доходам от источников в Республике Беларусь и по имуществу, расположенному на территории Республики Беларусь.

Филиалы и представительства обязаны исполнять налоговое обязательство учредивших их юридических лиц, возникшее по объектам налогообложения, связанным с филиалами (представительствами), при условии, что они имеют отдельный баланс и расчётный (текущий) либо иной счёт.

Под отдельным балансом понимается обособленное формирование филиалом (представительством) финансовых результатов деятельности и соответствующих показателей баланса.

Пример: юридическое лицо имеет семь основных фондов, при этом два из них закреплены за филиалом. Основные фонды являются объектом налогообложения налога на недвижимость. В данном примере само юридическое лицо будет являться плательщиком налога на недвижимость по пяти основным фондам, а филиал – по двум.

Физические лица. В соответствии со статьёй 56 Конституции Республики Беларусь, для возникновения налогового обязательства не имеет значения конституционно-правовой статус физического лица (гражданина Республики Беларусь, иностранного гражданина или лица без гражданства). Хотя для применения льгот по уплате подоходного налога с физических лиц принадлежность к гражданству Республики Беларусь тоже имеет значение, но меньшее, чем **постоянное местонахождение** физического лица-плательщика.

Для целей налогообложения значение имеет другой признак – признак **постоянного места нахождения** физического лица. По этому признаку физические лица подразделяются на **лиц, постоянно находящихся** на территории Республики Беларусь (**налоговых резидентов**), и лиц, **не относящихся к постоянно находящимся**, на территории Республики Беларусь (**налоговых нерезидентов**).

Лица постоянно находящиеся на территории Республики Беларусь пользуются большим спектром льгот и вычетов при уплате подоходного налога, в то время как иностранные граждане, не относящиеся к постоянно находящимся на территории Республики Беларусь, пользуются только двумя льготами по уплате подоходного налога.

В соответствии со статьёй 17, лицами, постоянно находящимися на территории Республики Беларусь (налоговыми резидентами Республики Беларусь), признаются физические лица, которые **фактически находились** на территории Республики Беларусь более **183 дней** в календарном году.

Ко времени фактического нахождения на территории Республики Беларусь относится время непосредственного пребывания физического лица на территории Республики Беларусь, а также время, на которое это лицо выезжало за пределы территории Республики Беларусь на лечение, отдых, в командировку или на учебу.

При этом, не относится ко времени фактического нахождения на территории Республики Беларусь время, в течение которого физическое лицо пребывало в Республике Беларусь:

- в качестве лица, имеющего дипломатический или консульский статус, или в качестве члена семьи такого лица;
- в качестве сотрудника международной организации, созданной по межгосударственному соглашению, участником которого является Республика Беларусь, или в качестве члена семьи такого сотрудника;
- на лечении или отдыхе, если это физическое лицо находилось в Республике Беларусь исключительно с этой целью или с этими целями;

Статья 23 Налогового кодекса устанавливает такую категорию субъектов налогового права, как **налоговые агенты**. Ранее такая разновидность субъектов налогового права была предусмотрена законодательством, но дефиниция её не содержалась ни в одном нормативно-правовом акте.

Согласно статье 23 Налогового кодекса налоговым агентом признается юридическое или физическое лицо, хозяйственная группа, простое товарищество, которое является **источником выплаты** доходов плательщику и на которое, в силу Налогового кодекса и других актов налогового законодательства, возлагаются обязанности по исчислению, удержанию у плательщика и перечислению в бюджет налогов, сборов (пошлин).

На сегодняшний день обязанность по исчислению и удержанию у плательщика сумм налогов и сборов возложена на следующих субъектов:

- на нанимателей, выплачивающих своим работникам суммы заработной платы, в отношении подоходного налога с физических лиц;
- на организации, перечисляющие суммы дивидендов своим учредителям, в отношении налога на доходы организаций и подоходного налога с физических лиц;
- на организации, являющиеся источниками выплаты доходов иностранных организаций, не осуществляющих в Республике Беларусь деятельность через постоянные представительства, в отношении налога на доходы иностранных организаций;
- на другие субъекты.

В целях повышения эффективности налогового контроля на большинство плательщиков налогов, сборов (пошлин) возложена обязанность **по постановке на учёт** в налоговых органах. Порядок постановки на учёт плательщиков регулируется статьями 65 – 67 Налогового кодекса Республики Беларусь (Общая часть) и детализируется Инструкцией «О порядке учёта плательщиков налогов, сборов (пошлин) (иных обязанных лиц) в налоговых органах Республики Беларусь», утверждённой Постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 31 декабря 2003 года №127.

Обязанность постановки на учёт в налоговых органах возложена законодательством на следующих плательщиков:

- юридических лиц – налоговых резидентов Республики Беларусь;
- индивидуальных предпринимателей – налоговых резидентов Республики Беларусь;
- простых товариществ – налоговых резидентов;
- хозяйственных групп – налоговых резидентов;
- физических лиц, обязанных подать декларацию о совокупном годовом доходе за истекший календарный год;
- юридических лиц (иностранных организаций), получивших разрешение на открытие представительства;
- юридических лиц (иностранных организаций) при приобретении права собственности, иных прав, установлении ограничений (обременений) прав на недвижимое имущество, находящееся на территории Республики Беларусь;
- юридических лиц (иностранных организаций), осуществляющих или

собирающихся осуществлять свою деятельность на территории Республики Беларусь через организацию или физическое лицо, признаваемые постоянным представительством иностранной организации;

- юридических лиц, нерезидентов Республики Беларусь, собирающихся проводить концертно-зрелищные мероприятия, в том числе концерты, аттракционы, зверинцы, цирковые программы на территории Республики Беларусь (за исключением случаев, когда их деятельность осуществляется по договорам с юридическими лицами или индивидуальными предпринимателями, признаваемыми налоговыми агентами).

Плательщикам, ставшим на учёт в налоговом органе, присваивается учётный номер плательщика (далее УНП). УНП – это единый на всей территории Республики Беларусь номер по всем налогам, сборам (пошлинам), в том числе по таможенным платежам, присваиваемый каждому плательщику при постановке на учет в налоговом органе. Присвоение УНП осуществляется одновременно с внесением сведений о плательщике в Государственный реестр плательщиков налогов, сборов (пошлин). До вступления в силу Налогового кодекса Республики Беларусь (Общей части) плательщику присваивался учётный номер налогоплательщика (УНН), который распространялся на все налоги и сборы, за исключением таможенных платежей. По таможенным платежам таможенным органом присваивался учётный таможенный номер (УТН).

Документом, удостоверяющим постановку плательщика на учет в налоговом органе, является извещение о присвоении УНП. В случае утраты извещения о присвоении УНП плательщику, на основании его письменного заявления в произвольной форме, подаваемого в налоговый орган по месту постановки на учет, выдается извещение о присвоении УНП с надписью: «Дубликат взамен утерянного извещения» в правом верхнем углу документа.

В соответствии с частью 3 статьи 65 Налогового кодекса, постановка на учет организации (за исключением простого товарищества) или индивидуального предпринимателя производится по их заявлению в налоговый орган соответственно по месту нахождения организации или по месту жительства индивидуального предпринимателя, которое подается не позднее десяти рабочих дней со дня их государственной регистрации.

В соответствии с частью 4 статьи 65 Налогового кодекса, постановка на учет простого товарищества осуществляется в налоговом органе по месту нахождения этого товарищества не позднее десяти рабочих дней со дня заключения договора о совместной деятельности.

Для постановки на учёт юридические лица Республики Беларусь, наряду с заявлением установленной формы, обязаны представить следующие документы:

- нотариально засвидетельствованную копию экземпляра учредительных документов со штампом органа, осуществившего государственную регистрацию юридического лица, и свидетельство о государственной регистрации установленного Правительством Республики Беларусь образца;

- копии документов, подтверждающих полномочия руководителя

юридического лица, лица, исполняющего его обязанности, засвидетельствованные нотариально, либо с предъявлением налоговому органу для сверки оригинала. Документами, подтверждающими полномочия руководителя юридического лица, лица, исполняющего его обязанности, являются: удостоверение руководителя коммерческой (некоммерческой) организации либо приказ о назначении на должность руководителя; выписка из решения общего собрания, правления или иного органа управления юридического лица; трудовой договор (контракт) или гражданско-правовой договор;

- копии документов, подтверждающих полномочия лица, осуществляющего руководство бухгалтерским учетом юридического лица, - главного бухгалтера, бухгалтера (при отсутствии в штате должности главного бухгалтера), руководителя юридического лица, оказывающего услуги по ведению бухгалтерского учета и отчетности, или специалиста-бухгалтера, являющегося индивидуальным предпринимателем. Такими документами являются: приказ о назначении на должность, выписка из трудового договора (контракта) о сроке договора, договор об оказании услуг, засвидетельствованные нотариально, либо с предъявлением налоговому органу для сверки оригинала;

Для постановки на учёт в налоговых органах индивидуальные предприниматели обязаны представить следующие документы:

- паспорт или иной документ, удостоверяющий личность;

- копию свидетельства о государственной регистрации с одновременным предъявлением налоговому органу для сверки оригинала свидетельства.

В заявлении о постановке на учет в налоговом органе указываются сведения о месте жительства индивидуального предпринимателя согласно статье 18 Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь.

Как уже отмечалось ранее, второй стороной налогового обязательства является государство, в лице налоговых органов.

Система налоговых органов состоит из Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь и инспекций Министерства по налогам и сборам, в том числе областных инспекций и районных (городских) инспекций. Правовое положение налоговых органов, в том числе их компетенция, определяется положениями Главы 10 раздела IV Налогового кодекса Республики Беларусь, Положением «О Министерстве по налогам и сборам Республики Беларусь, утверждённым постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 31 октября 2001 года №1592 и другими нормативно-правовыми актами.

3 Содержание налогового обязательства.

Содержание налогового обязательства, как и любого другого обязательства, составляют права и обязанности его сторон. Права и обязанности плательщика установлены соответственно статьями 21 и 22 Налогового кодекса и иными актами налогового законодательства. Права и

обязанности налоговых органов установлены соответственно статьями 81 и 82 Налогового кодекса и иными актами налогового законодательства.

Плательщики налогов, сборов (пошлин) имеют следующие права:

- получать от налоговых органов по месту постановки на учет бесплатную информацию о действующих налогах, сборах (пошлинах), актах налогового законодательства, а также о правах и обязанностях плательщиков, о правах и обязанностях налоговых органов и их должностных лиц;

- получать от налоговых органов и других уполномоченных государственных органов письменные разъяснения по вопросам применения актов налогового законодательства;

- представлять свои интересы в налоговых органах самостоятельно или через своего представителя;

- использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном Налоговым кодексом и иными актами налогового законодательства;

- присутствовать при проведении налоговой проверки;

- право на возмещение убытков, причиненных незаконными решениями налоговых органов, неправомерными действиями (бездействием) их должностных лиц;

- получать акт налоговой проверки; представлять в налоговые органы и их должностным лицам пояснения по исчислению и уплате налогов, сборов (пошлин), а также возражения (разногласия) по актам проведенных налоговых проверок и другие права.

Детального рассмотрения требуют следующие права плательщика: а) право на зачет или возврат излишне уплаченных, а также излишне взысканных сумм налогов, сборов (пошлин), пеней; б) право требовать соблюдения налоговой тайны; в) право на обжалование решений налоговых органов, действий их должностных лиц.

А) Плательщик имеет право на зачет или возврат излишне уплаченных, а также излишне взысканных сумм налогов, сборов (пошлин), пеней. Порядок возврата излишне уплаченной суммы налога имеет значительные отличия от порядка возврата излишне взысканной суммы налога. При этом, статьи 60 и 61 Налогового кодекса, регламентирующие порядок возврата излишне уплаченных и излишне взысканных сумм, соответственно не содержат определений излишне уплаченной суммы и излишне взысканной суммы. На наш взгляд, под излишне уплаченной суммой налога следует понимать завышенную сумму налога (сбора) в результате ошибок плательщика (его должностных лиц и иных работников) и перечисленную в бюджет на основании платёжного поручения самого плательщика. Завышение может иметь место в результате ошибок в определении объекта налогообложения, налоговой базы или ошибок в применении ставок, либо арифметических ошибок непосредственно при исчислении суммы налога и иных ошибок. А под излишне взысканной суммой следует понимать завышенную сумму налога в результате ошибок со стороны должностных лиц налоговых органов,

взысканную на основании безакцептного платёжного требования налогового органа.

Однако на практике могут возникать ситуации, для разрешения которых потребуется легальное определение излишне уплаченной и излишне взысканной суммы. Например, при проведении налоговой проверки должностным лицом налогового органа была допущена ошибка, повлекшая завышение суммы того или иного налога. Плательщик, на основании акта данной проверки, добровольно перечислил завышенную сумму в бюджет на основании платёжного поручения. При отсутствии легальных дефиниций невозможно однозначно ответить на вопрос, является ли названная ситуация излишней уплатой или излишним взысканием суммы налога?

Согласно статье 60 Налогового кодекса, излишне уплаченная сумма налога, сбора (пошлины), пени подлежит зачету в счет предстоящих платежей плательщика (иного обязанного лица).

Зачет или возврат указанной суммы производятся без начисления процентов на эту сумму.

Налоговый орган имеет следующие обязанности, связанные с зачётом излишне уплаченных сумм:

- сообщить плательщику (иному обязанному лицу) о каждом, ставшем ему известным, факте излишней уплаты, не позднее десяти рабочих дней со дня обнаружения каждого такого факта;

- осуществить возврат излишне уплаченной суммы налога, сбора (пошлины), пени в течение одного месяца со дня подачи плательщиком (иным обязанным лицом) заявления о возврате;

- самостоятельно (независимо от наличия заявления плательщика) произвести зачет излишне уплаченной суммы налога, сбора (пошлины), пени в случае наличия у плательщика (иного обязанного лица) неисполненного налогового обязательства или неуплаченных пеней.

Плательщик имеет следующие права и обязанности при реализации права на возврат или зачёт излишне уплаченных сумм:

- подать заявление о возврате излишне уплаченной суммы налога, сбора (пошлины), пени не позднее трех лет со дня уплаты указанной суммы;

- подать в налоговый орган заявление о зачете излишне уплаченной суммы налога, сбора (пошлины), пени в течение одного месяца со дня получения соответствующей информации от налогового органа.

Зачёт (возврат) излишне взысканной суммы производится в порядке аналогичном порядку, установленному Налоговым кодексом для зачёта излишне уплаченных сумм.

Однако он имеет свои особенности:

- возврат излишне взысканной суммы налога, сбора (пошлины), пени производится на основании письменного *заявления* плательщика (иного обязанного лица) и *решения* налогового органа, либо общего или хозяйственного суда о признании факта излишнего взыскания такой суммы. Для зачёта (возврата) излишне уплаченной суммы решения налогового органа не требуется;

- излишне взысканная сумма налога, сбора (пошлины), пени возвращается плательщику (иному обязанному лицу) с начисленными на нее *процентами* за каждый день взыскания по ставке, равной 1/360 ставки рефинансирования Национального банка Республики Беларусь, действовавшей в день направления платежного поручения банку на возврат плательщику (иному обязанному лицу) этой суммы.

Плательщик имеет право требовать соблюдения налоговой тайны. Налоговая тайна является новеллой налогового законодательства.

Право требовать соблюдения налоговой тайны состоит, главным образом, в наличии у плательщика правомочия требовать от налоговых органов, иных государственных органов и организаций неразглашения сведений, составляющих налоговую тайну.

Согласно статье 79 Налогового кодекса Республики Беларусь налоговую тайну составляют любые сведения о плательщиках, полученные налоговыми органами, за исключением:

- а) сведений, разглашенных плательщиком самостоятельно или с его согласия;
- б) сведений об учетном номере плательщика;
- в) сведений об уставном фонде (капитале) организации;
- г) сведений о нарушениях налогового законодательства и мерах ответственности за эти нарушения;
- д) сведений, предоставляемых налоговым или правоохранительным органам других государств, в соответствии с международными договорами, одной из сторон которых является Республика Беларусь.

Сведения, составляющие налоговую тайну, являются таковыми в случае наличия специального режима их хранения и доступа к ним, определяемого законодательством Республики Беларусь.

Плательщик имеет право на обжалование решений налоговых органов, действий (бездействие) их должностных лиц.

Следует отметить, что плательщик наделён правом обжаловать только ненормативные, персонифицированные акты налоговых органов, нормативные акты обжалованию в порядке, который будет рассмотрен ниже, не подлежат.

Ненормативный акт – это акт, отвечающий одновременно следующим признакам:

- вынесен в отношении конкретного плательщика;
- рассчитан на однократное применение;
- порождает права и обязанности для конкретного плательщика.

В теории хозяйственно-процессуального права существует два типа порядка обжалования ненормативных актов государственных органов, в том числе решений налоговых органов: *досудебный* порядок и *альтернативный* порядок.

Досудебный порядок обжалования – это порядок, при котором для обращения в хозяйственный суд необходимо обязательное предварительное

обжалование решения налогового органа в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу).

Альтернативный порядок обжалования – это порядок, при котором плательщику предоставлено право выбора органа рассмотрения его жалобы: вышестоящий налоговый орган или хозяйственный суд.

25.05.2004 Указом Президента №249 были внесены изменения в Порядок организации и проведения проверок (ревизий) финансово-хозяйственной деятельности и применения экономических санкций, утверждённый Указом Президента Республики Беларусь от 15 ноября 1999 №673. Согласно этим изменениям на налоговые отношения были распространены пункты 1, 2, 23 – 35 Порядка, утверждённого Указом Президента Республики Беларусь от 15 ноября 1999 №673. Названные нормы устанавливают досудебный порядок обжалования. Таким образом, после кратковременного применения альтернативного порядка, установленного статьёй 86 Налогового кодекса, в отношении решений налоговых органов снова был установлен досудебный порядок обжалования.

Обращению плательщика в хозяйственный суд с иском о признании недействительным решения налогового органа должно предшествовать обращение в вышестоящий налоговый орган.

Согласно пункту 30 «Порядка организации и проведения проверок (ревизий) финансово-хозяйственной деятельности и применения экономических санкций» Решение о применении экономических санкций может быть обжаловано субъектом предпринимательской деятельности в вышестоящий контролирующий орган (вышестоящему должностному лицу) в течение 10 рабочих дней со дня его получения (досудебный порядок урегулирования спора).

Подача жалобы приостанавливает исполнение решения о применении экономических санкций. В случае, если субъект предпринимательской деятельности не обжалует в установленный срок решение о применении экономических санкций, санкции, в том числе обязательные платежи, взыскиваются в установленном порядке.

Повторные жалобы по одному и тому же основанию, по которым получен ответ и не имеются вновь открывшиеся обстоятельства, не рассматриваются.

Должностное лицо вышестоящего налогового органа (вышестоящее должностное лицо) обязано рассмотреть жалобу в *тридцатидневный* срок со дня ее поступления и принять одно из следующих решений:

- оставить решение нижестоящего налогового органа без изменения, а жалобу без удовлетворения;
- отменить решение нижестоящего налогового органа полностью или частично;
- отменить решение нижестоящего налогового органа и назначить проведение дополнительной проверки (ревизии).

Копия решения по жалобе в *пятидневный* срок с даты вынесения решения направляется субъекту предпринимательской деятельности (вручается его уполномоченному представителю).

В соответствии с пунктом 32 Порядка, утверждённого Указом Президента №673 от 15 ноября 1999 года, при несогласии с полученным решением должностного лица вышестоящего налогового органа плательщик вправе обратиться в хозяйственный суд с исковым заявлением о признании решения налогового органа о применении к нему экономических санкций недействительным. Если ответ по жалобе в вышестоящий орган не будет получен плательщиком в течение месяца со дня подачи жалобы, то плательщик вправе обратиться в хозяйственный суд по истечении данного месяца.

Иск о признании недействительным решения контролирующего органа о применении экономических санкций может быть предъявлен в течение одного года со дня вынесения решения.

Согласно Постановлению Пленума Высшего Хозяйственного суда Республики Беларусь от 25 марта 2004 года № 7 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие Общей части Налогового кодекса» обжалованию *в хозяйственный суд* подлежит только решение нижестоящего налогового органа. Решение вышестоящего налогового органа, вынесенное по жалобе плательщика (иного обязанного лица), не является решением, которое может быть обжаловано, если этим решением не вносятся в решение нижестоящего налогового органа изменения, существо которых нарушает права и законные интересы плательщика (иного обязанного лица) либо такое решение влечет для плательщика новые правовые последствия.

Непредставление возражений в налоговый орган не устраняет право плательщика на предъявление иска о признании недействительным решения налогового органа.

Согласно Постановлению Пленума Высшего Хозяйственного суда Республики Беларусь от 25 марта 2004 года № 7 нарушение должностным лицом требований статьи 78 Налогового кодекса к содержанию и оформлению акта налоговой проверки само по себе *не является* основанием для признания решения налогового органа, вынесенного на основании данного акта, недействительным. Хозяйственный суд обязан оценить характер допущенных при составлении акта нарушений и их влияние на законность и обоснованность вынесенного налоговым органом решения.

Иски о возмещении вреда, о возврате из бюджета взысканных в бесспорном порядке денежных средств, могут быть рассмотрены хозяйственным судом только после признания недействительным (отмены) решения налогового органа, на основании которого были взысканы в бюджет соответствующие суммы и исполнением которого плательщику были причинены убытки.

При этом плательщик вправе объединить в искомом заявлении следующие требования:

- о признании решения налогового органа недействительным;

- о возврате из бюджета незаконно взысканных сумм;

Таким образом, плательщик не может направить в хозяйственный суд исковое заявление, содержащее только требование о возврате из бюджета взысканных в бесспорном порядке средств и не содержащее требование о признании недействительным (отмены) решения налогового органа, на основании которого были взысканы эти средства

Согласно статье 22 Налогового кодекса, плательщик налогов, сборов (пошлин) имеет следующие обязанности;

- уплачивать установленные налоговым законодательством налоги, сборы (пошлины);

- стать на учет в налоговых органах;

- представлять в налоговый орган по месту постановки на учет в установленном порядке бухгалтерские отчеты и балансы, налоговые декларации (расчеты), а также другие необходимые документы и сведения, связанные с налогообложением;

- вести учет дебиторской задолженности и, при наличии задолженности по уплате налогов, сборов (пошлин), пеней, представлять в налоговый орган по месту постановки на учет перечень дебиторов с указанием суммы дебиторской задолженности;

- подписать акт налоговой проверки. В случае несогласия с фактами, изложенными в акте налоговой проверки, возражения по этому акту представляются в срок, установленный пунктом 6 статьи 78 настоящего Кодекса;

- выполнять законные указания налогового, таможенного органа об устранении выявленных нарушений налогового законодательства;

- сообщать в налоговый орган по месту постановки на учет следующие сведения, в том числе сведения:

а) об открытии и закрытии банковского счёта в банке-резиденте Республики Беларусь и иностранном банке;

б) об участии в белорусской или иностранной организации;

в) о принятии решения о ликвидации или реорганизации организации;

г) об обособленных подразделениях организации - в срок не позднее десяти рабочих дней со дня их создания или ликвидации;

д) об изменении места нахождения организации или места жительства индивидуального предпринимателя - в срок не позднее десяти рабочих дней со дня такого изменения. Сроки направления в налоговые органы по месту постановки на учёт названных сведений установлены статьёй 22 Налогового кодекса.

На наш взгляд, детального рассмотрения требуют три обязанности плательщика.

Во-первых, обязанность по ведению в установленном порядке учета доходов (расходов) и иных объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена актами налогового законодательства. Эта норма обязывает, в прямо установленных законом случаях, вести налоговый учёт. Это новелла налогового законодательства Республики Беларусь. До

вступления в силу Налогового кодекса плательщики были обязаны вести только бухгалтерский учёт. Ведение бухгалтерского учёта значительно осложняло налоговый контроль. По мнению Т. И. Пановой, ни об одном объекте налогообложения нельзя получить информацию непосредственно из регистров бухгалтерского учёта, всегда требуются дополнительные расчёты, в которых необходимо учитывать, причём нарастающим итогом с начала года, все льготы, различные ставки и другие особенности налогообложения. В Российской Федерации обязанность по ведению налогового учёта установлена статьёй 25 Налогового кодекса Российской Федерации с 2002 года.

Налоговый учёт – это система обобщения информации для определения налоговой базы на основе данных первичных учётных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, установленным Налоговым кодексом.

Согласно статье 62 Налогового кодекса налоговым учетом признается осуществление плательщиками (иными обязанными лицами) учета объектов налогообложения и определения налоговой базы по налогам, сборам (пошлинам) путем расчетных корректировок к данным бухгалтерского учета, если иное не установлено налоговым законодательством. Налоговый учет ведется исключительно в целях налогообложения и осуществления налогового контроля.

Налоговый учет основывается на данных бухгалтерского учета и (или) на иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению, либо связанных с налогообложением применением соответствующих правил и форм учета.

Во-вторых, обязанность обеспечивать наличие документов (форма которых утверждена уполномоченными государственными органами) о приобретении товарно-материальных ценностей в местах хранения этих товарно-материальных ценностей, при их транспортировке и в местах продажи, а также документов, подтверждающих отпуск товаров из мест хранения в места продажи. Нарушение данной обязанности рассматривается как сокрытие налоговой базы.

Законодательством может быть предусмотрено нераспространение этой обязанности на определённую категорию плательщиков.

Так, в соответствии с Декретом Президента Республики Беларусь от 27 января 2003 № 4 «О едином налоге с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц и о некоторых мерах по регулированию предпринимательской деятельности», предприниматели - плательщики единого налога вправе осуществлять хранение и реализацию в пунктах продажи, относимых к мелкорозничной торговой сети, товаров (кроме подакцизных) без документов, подтверждающих их приобретение (поступление). Для индивидуальных предпринимателей сохранена только обязанность представлять такие документы по письменным предписаниям должностных лиц Министерства по налогам и сборам, Министерства внутренних дел, Комитета государственного контроля и Министерства

торговли Республики Беларусь.

В-третьих, обязанность обеспечивать прием наличных денежных средств, в порядке, определяемом законодательством при реализации товаров (работ, услуг) за наличный расчет.

Основным документом, регламентирующим названный порядок, является Постановление Совета Министров Республики Беларусь и Национального банка Республики Беларусь от 9 января 2002 года №18/1 «О приеме наличных денежных средств, при реализации товаров (работ, услуг) и о некоторых вопросах использования кассовых суммирующих аппаратов и специальных компьютерных систем».

Согласно данному Постановлению юридические лица и индивидуальные предприниматели обязаны принимать наличные денежные средства и (или) банковские пластиковые карточки в качестве средства осуществления расчетов на территории Республики Беларусь, при продаже товаров, выполнении работ и оказании услуг с применением кассовых суммирующих аппаратов и (или) специальных компьютерных систем, билетопечатающих машин, таксометров, модели (модификации) которых включены в Государственный реестр, и (или) платежных терминалов для регистрации операций, производимых с использованием банковских пластиковых карточек.

4 Ответственность плательщиков налогов, сборов (пошлин) за неисполнение (ненадлежащее исполнение) налогового обязательства.

Ответственность плательщиков налогов, сборов (пошлин) – это те неблагоприятные правовые последствия, которые наступают для плательщика за неисполнение (ненадлежащее исполнение) налогового обязательства.

Составы налоговых правонарушений и меры ответственности за их совершение установлены Кодексом Республики Беларусь «Об административных правонарушениях» от 21 апреля 2003 года.

Кодекс Республики Беларусь «Об административных правонарушениях» от 21 апреля 2003 содержит шестнадцать составов административных правонарушений против порядка налогообложения. Рассмотрение всех данных составов не представляется возможным.

Остановимся более подробно на правонарушениях, за совершение которых применение мер ответственности представляет некоторые сложности.

Статьи 13.5 и 13.6 указанного Кодекса содержат четыре состава:

Статья 13.5 содержит два состава:

1. Нарушение плательщиком, иным обязанным лицом правил учета объектов налогообложения и (или) доходов, расходов, если эти деяния не повлекли за собой неуплату или неполную уплату сумм налогов, сборов (пошлин);

2. Нарушение плательщиком, иным обязанным лицом правил учета объектов налогообложения и (или) доходов, расходов, если эти деяния повлекли за собой сокрытие (занижение) налоговой базы.

Статья 13.6 также содержит два состава административных правонарушений:

а) Неуплата или неполная уплата плательщиком, иным обязанным лицом суммы налога, сбора (пошлины) без признаков сокрытия (занижения) налоговой базы;

б) Неуплата или неполная уплата плательщиком, иным обязанным лицом суммы налога, сбора (пошлины), совершенная путем занижения, сокрытия налоговой базы.

Возникает вопрос: для чего необходимо четыре сходных между собой состава правонарушений и как они соотносятся при применении мер административной ответственности?

Кодекс об административных правонарушениях от 21 апреля 2003 года повышает совокупный размер административных штрафов, налагаемых на субъект хозяйствования, в зависимости от стадии неуплаты налога путем сокрытия (занижения) налоговой базы, на которой такая неуплата была выявлена или иным образом пресечена. Чем данная стадия ближе к завершению действий направленных на неуплату, тем больше совокупный размер штрафов и наоборот.

Вышеуказанный кодекс разделяет процесс неуплаты налога (сбора) путем сокрытия (занижения) налоговой базы на три условные стадии.

Стадия 1. Нарушение правил учета. Если нарушение правил учета фактически не повлекло за собой сокрытие (занижение) налоговой базы, то в этом случае следует применять меры административной ответственности за нарушение плательщиком, иным обязанным лицом правил учета объектов налогообложения и (или) доходов, расходов, если эти деяния не повлекли за собой неуплату или неполную уплату сумм налогов, сборов (пошлин) (п. 1 статьи 13.5 вышеуказанного Кодекса).

Стадия 2. Искажение данных бухгалтерского (налогового) учета и (или) отчетности представляющее собой сокрытие (занижение) налоговой базы, наступившее в результате нарушения правил учета. Если нарушение правил учета фактически повлекло за собой сокрытие (занижение) налоговой базы, то в этом случае следует применять меры административной ответственности за нарушение плательщиком, иным обязанным лицом правил учета объектов налогообложения и (или) доходов, расходов, если эти деяния повлекли за собой сокрытие (занижение) налоговой базы (п. 2 статьи 13.5 вышеуказанного Кодекса). За это деяние установлен штраф большего размера по сравнению с предыдущим. Однако пока установленный законодательством срок уплаты налога или сбора, исчисленного из сокрытой (заниженной) налоговой базы штраф за неуплату налога или сбора путем сокрытия (занижения) налоговой базы применен быть не может. Например, 11 марта в результате налоговой проверки были выявлены нарушения правил учета, повлекшие занижение налогооблагаемой прибыли за предыдущий отчетный (по уплате налога на

прибыль организаций) период. Согласно Закону «О налогах на доходы и прибыль» срок уплаты данного налога ограничен 22-ым числом месяца, следующего за отчетным. Поскольку сроку уплаты налога к моменту выявления не наступил, то к данному плательщику возможно применение штрафа только за нарушение правил учета, повлекшее за собой сокрытие (занижение) налоговой базы, но не более.

Стадия 3. Неуплата налога, наступившая в результате сокрытия (занижения) налоговой базы. Третья стадия наступает тогда, когда наступает крайний, установленный законодательством, срок для уплаты именно того налога, который исчислен из сокрытой (заниженной) налоговой базы. При наступлении третьей стадии к плательщику применяются меры административной ответственности и за нарушение правил учета объектов налогообложения, повлекшее за собой сокрытие (занижение) налоговой базы (п. 2 статьи 13.5 вышеуказанного Кодекса) и за неуплату или неполную уплату суммы налога, совершенную путем занижения, сокрытия налоговой базы (п. 2 статьи 13.6 вышеуказанного Кодекса).

Еще один из вышеуказанных составов - неуплата или неполная уплата суммы налога без признаков сокрытия (занижения) налоговой базы (п. 1 статьи 13.6 вышеуказанного Кодекса) лежит вне вышерассмотренных трех стадий процесса неуплаты налога путем сокрытия (занижения) налоговой базы. Меры административной за это нарушение применяются, если неуплата налога не являлась результатом нарушений правил учета, а имела место в результате таких действий как:

- ненаправления плательщиком платежного поручения в уполномоченный банк на перечисление налога в бюджет;

- направления плательщиком платежного поручения в уполномоченный банк на перечисление налога в бюджет с нарушением очередности проведения расходных операций по счетам, предусмотренной Указом Президента от 29.06.2000 № 359 «О порядке расчетов между юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями»;

- и других подобных действий. За данную неуплату предусмотрен меньший размер штрафа чем за неуплату путем сокрытия (занижения) налоговой базы. Меры административной ответственности за неуплату налогов и сборов без признаков сокрытия (занижения) налоговой базы *не применяются* в случае своевременного направления плательщиком поручения банку на перечисление причитающейся суммы налога, которое не было исполнено банком по причине отсутствия на счете плательщика средств.

Меры административной ответственности за неуплату налогов без признаков сокрытия налоговой базы *не применяются* также в том случае, если плательщик был привлечён к ответственности за неуплату тех же сумм налогов и сборов, совершённую путём сокрытия (занижения) налоговой базы.

Меры административной ответственности, предусмотренные за неуплату в установленный срок, без признаков сокрытия и занижения базы, а также за неуплату путём сокрытия и занижения налогооблагаемой базы – не

применяются, если плательщик, иное обязанное лицо, уплатили причитающуюся сумму налога до назначения проверки, в результате которой может быть обнаружена такая неуплата или неполная уплата, хотя и с нарушением срока уплаты данного налога, предусмотренного законодательством.

При этом, днем назначения проверки (кроме камеральной налоговой проверки) является день ознакомления плательщика (иного обязанного лица) или его представителя с предписанием на проведение проверки. А днем назначения камеральной налоговой проверки является день вручения плательщику (иному обязанному лицу) или его представителю акта проверки.

Рекомендуемые нормативные правовые акты

1. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть) от 19 декабря 2002 г. // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2003. - № 4.

2. О дополнительных мерах по регулированию налоговых отношений: Указ Президента Республики Беларусь от 30 июня 2006 г. № 419.

3. О некоторых мерах по совершенствованию координации деятельности контролирующих органов Республики Беларусь и порядка применения ими экономических санкций Указ Президента Республики Беларусь от 15 ноября 1999 г. № 673 // Советская Белоруссия. – 17.11.1999. - № 274.

3. Кодекс Республики Беларусь об административных правонарушениях, от 21 апреля 2003 г. // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2003. - № 63.

4. О некоторых вопросах, связанных с введением в действие Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь: Постановление Пленума Высшего хозяйственного суда Республики Беларусь от 25 марта 2004 г. № 7 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2004. - № 70.

5. Об утверждении Инструкции «О порядке учёта плательщиков налогов, сборов (пошлин) (иных обязанных лиц) в налоговых органах Республики Беларусь»: Постановление Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 31 декабря 2003 г. № 127 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2004. - № 38.

6. Об утверждении Положения «О министерстве по налогам и сборам Республики Беларусь»: Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 31 октября 2001 № 1592 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2001. - № 106.

ТЕМА 3 ИСПОЛНЕНИЕ НАЛОГОВОГО ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

1 Понятие и формы исполнения налогового обязательства.

2 Особенности исполнения налогового обязательства реорганизуемой и ликвидируемой организации.

3 Изменение срока исполнения налогового обязательства.

4. Контроль за исполнением налогового обязательства.

1 Понятие и формы исполнения налогового обязательства.

В соответствии со статьёй 37 Налогового кодекса, исполнением налогового обязательства признается уплата причитающихся сумм налога, сбора (пошлины).

Исходя из норм Особенной части налогового права, надлежащим исполнением налогового обязательства признаётся уплата причитающихся сумм налога, сбора (пошлины), отвечающая двум признакам:

- своевременность;
- полнота.

Своевременность уплаты означает, что сумма налога (сбора) должна быть перечислена в бюджет не позднее даты, установленной законодательством для уплаты каждого налога.

Полнота уплаты означает, что сумма налога (сбора) должна быть исчислена со всей налоговой базы и рассчитана по установленным законом ставкам.

Ненадлежащее исполнение налогового обязательства влечёт применение мер ответственности, как и при неисполнении налогового обязательства.

Статья 37 Налогового кодекса содержит ряд принципов исполнения налогового обязательства:

1. Принцип личного исполнения налогового обязательства. Согласно данному принципу исполнение налогового обязательства осуществляется *непосредственно плательщиком*, за исключением случаев, когда в соответствии с налоговым или таможенным законодательством исполнение его налогового обязательства возлагается на иное обязанное лицо.

2. Принцип исполнения налогового обязательства в установленном объёме. Исполнение налогового обязательства осуществляется плательщиком (иным обязанным лицом) независимо от привлечения его к ответственности за нарушение законодательства. Применение штрафных санкций не освобождает плательщика от уплаты налогов.

3. Принцип допустимости зачёта средств плательщика. Налоговое обязательство считается исполненным после вынесения налоговым либо таможенным органом, в порядке, установленном главой 7 Налогового кодекса, решения о зачете излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, сборов (пошлин).

Налоговый кодекс содержит две формы исполнения налогового обязательства:

- *добровольное исполнение;*
- *принудительное исполнение.*

Добровольное исполнение состоит в полном и своевременном

перечислении плательщиком или налоговым агентом суммы налога, сбора (пошлины) в соответствующий бюджет или фонд. Плательщики обязаны до наступления срока платежа сдать платежное поручение соответствующим банкам на перечисление платежей в бюджет.

Принудительное исполнение налогового обязательство состоит в **реализации** налоговым органом своих полномочий **на взыскание** суммы налога, сбора (пошлины) за счёт активов плательщика.

В соответствии с частью 5 статьи 37 Налогового кодекса, неисполнение или ненадлежащее исполнение плательщиком (иным обязанным лицом) налогового обязательства является основанием для применения мер принудительного исполнения налогового обязательства.

Принудительное исполнение налогового обязательства может осуществляться в следующих формах:

- в форме взыскания налогов и сборов в *беспорном* порядке;
- в форме взыскания налогов и сборов в *судебном* порядке.

Применение каждой из этих форм принудительного исполнения налогового обязательства зависит от **категории плательщика** и от **категории активов плательщика**, за счёт которой осуществляется взыскание суммы налога.

Принудительное исполнение налогового обязательства физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, может осуществляться только в форме взыскания налогов и сборов в *судебном* порядке, **независимо** от категории активов.

Форма принудительного исполнения налогового обязательства юридического лица зависит от категории активов, за счёт которых будет осуществлено взыскание суммы налога.

Принудительное исполнение налогового обязательства юридического лица осуществляется в беспорном порядке, если взыскание суммы налога осуществляется за счёт следующих категорий активов:

- денежных средств, находящихся на банковских счетах плательщика (рублёвых и валютных);
- наличных сумм денежных средств, находящихся в кассе плательщика;
- денежных средств дебиторов плательщика.

Взыскание налогов и сборов за счёт иных категорий активов юридического лица осуществляется в судебном порядке.

Задолженность по налоговым платежам взыскивается с начислением пени за каждый день просрочки налогового платежа в размере 1/360 ставки рефинансирования Национального банка, действующей на момент взыскания средств.

Начисление пени за просрочку налогового платежа производится, начиная со дня, следующего за сроком его уплаты, и включая день внесения налогового платежа.

Пеня не начисляется на пеню, суммы других экономических санкций, а также в случае отсутствия в решении об отсрочке или рассрочке налогового платежа указания о начислении пени.

Остановимся более подробно на особенностях принудительного исполнения налогового обязательства за счёт отдельных категорий активов плательщика.

В соответствии со статьёй 56 Налогового кодекса, взыскание налога, сбора (пошлины), пени за счет денежных средств на счетах плательщика (иного обязанного лица) - организации производится в бесспорном порядке на основании **решения** руководителя (его заместителя) налогового органа.

В соответствии с Инструкцией «О порядке организации и проведения проверок налоговыми органами», утверждённой Постановлением МНС РБ от 29 декабря 2003 года №124, суммы налогов и пени, причитающиеся к уплате, по результатам проверки, подлежат бесспорному взысканию налоговым органом, начиная со дня, следующего за днем вручения (направления) решения плательщику.

Взыскание сумм налогов и сборов может производиться за счёт средств, находящихся на любых счетах плательщика (расчётном, текущем, субрасчётном, контокоррентном), за исключением следующих:

- ссудных;
- спецссудных;
- корреспондентских;
- счетов по учету бюджетных средств государственного казначейства и местных бюджетов.

Установление данного правила вызвано следующими причинами: ссудные и спецссудные счета предназначены для накопления и расходования сумм целевых кредитов; взыскание налогов за счёт сумм целевых кредитов повлекло бы утрату значения таких кредитов для хозяйственной деятельности. Корреспондентский счёт открывается одним банком в другом банке для целей осуществления межбанковских расчётов. Взыскание налогов и сборов с этих счетов повлекло бы дестабилизацию межбанковских расчётов и банковской системы в целом.

Взыскание налога, сбора (пошлины), пени не производится за счет денежных средств на ссудных, спецссудных и корреспондентских счетах плательщика (иного обязанного лица) - организации, а также счетах по учету бюджетных средств государственного казначейства и местных бюджетов.

Согласно части 3 статьи 56 Налогового кодекса Республики Беларусь при обращении взыскания на денежные средства банком приостанавливаются все другие расходные операции по счетам плательщика – организации, если иное не установлено законодательством.

В случае поступления в банк, обслуживающий плательщика, безакцептных платёжных требований налоговых органов одновременно с платёжными инструкциям других кредиторов, банк обязан придерживаться очередности осуществления расчётов, установленной Указом Президента Республики Беларусь от 29 июня 2000 №359 «Об утверждении порядка расчётов между юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями в Республике Беларусь».

Вне очереди исполняются платежи в счет:

- неотложных нужд, в размере до 10 процентов средств, поступивших на указанные счета за предыдущий месяц;

- погашения задолженности по выплате заработной платы в суммах, соответствующих 1,5 размера бюджета прожиточного минимума, а также подоходного налога, исчисленного из данных сумм доходов, подлежащих налогообложению;

- погашения банковских кредитов, выданных на выплату задолженности по заработной плате, в пределах утвержденного бюджета прожиточного минимума на одного работающего.

В первую очередь исполняются следующие платежи:

- платежи в бюджет, государственные целевые бюджетные и внебюджетные фонды (налоги, неналоговые платежи, ссуды, займы);

- по исполнительным документам о взыскании (выплате) заработной платы, алиментов, сумм по возмещению вреда;

- за реализованные материальные ценности государственного и мобилизационного резервов.

Таким образом, взыскание сумм налогов и сборов осуществляется в первоочередном порядке, наряду с двумя другими категориями денежных требований.

Согласно статье 57 Налогового кодекса взыскание налога, сбора (пошлины), пени за счет наличных денежных средств (в том числе в иностранной валюте) плательщика (иного обязанного лица) - организации производится в бесспорном порядке на основании решения руководителя (его заместителя) налогового органа.

Решение налогового или таможенного органа о взыскании налога, сбора (пошлины), пени за счет наличных денежных средств выносится в форме постановления об их взыскании. Такое постановление должно содержать:

- обязательное указание на сумму, подлежащую взысканию;

- сумму фактически взысканных денежных средств.

Статья 58 Налогового кодекса Республики Беларусь предусматривает возможность взыскания неуплаченных сумм налогов и сборов за счёт средств дебиторов плательщика. При этом следует иметь в виду, что Налоговый кодекс возлагает на плательщиков обязанности по ведению учёта дебиторской задолженности и представлению в налоговые органы перечня дебиторов с указанием сумм дебиторской задолженности, при наличии фактической задолженности по уплате налогов.

Взыскание налога, сбора (пошлины), пени за счет средств дебиторов плательщика - организации производится в бесспорном порядке на основании решения руководителя (его заместителя) налогового органа по месту постановки на учет плательщика (иного обязанного лица).

Решение о взыскании налога, сбора (пошлины), пени за счет средств дебиторов плательщика (иного обязанного лица) принимается с учетом сроков исполнения обязательств между плательщиком (иным обязанным лицом) и его дебиторами. Таким образом, решение налогового органа о взыскании сумм налогов и сборов за счёт средств дебиторов плательщика не

может быть принято, если не наступили сроки исполнения обязательства между плательщиком (кредитором) и его дебитором по соответствующему договору, поскольку, в противном случае, действия налоговых органов повлекут изменение сроков исполнения гражданско-правовых обязательств.

Решение налогового органа о взыскании налога, сбора (пошлины), пени за счет средств дебиторов выносится в отношении одного или нескольких дебиторов плательщика (иного обязанного лица) при наличии следующих документов:

- акта проверки плательщика (иного обязанного лица) либо заявления плательщика (иного обязанного лица) об уступке требования кредитора;
- документа (акта сверки или иного подписанного дебитором и плательщиком (иным обязанным лицом) документа), подтверждающего наличие дебиторской задолженности у плательщика (иного обязанного лица) и кредиторской задолженности у дебитора плательщика (иного обязанного лица).

Ответственность за достоверность сведений о дебиторах и суммах дебиторской задолженности несет плательщик (иное обязанное лицо) - организация.

Как отмечалось ранее, взыскание сумм налогов и сборов за счёт иных категорий активов плательщика, юридического лица, осуществляется в *судебном* порядке. Согласно гражданско-процессуальному и хозяйственно-процессуальному законодательству Республики Беларусь споры между юридическими лицами и государственными органами подведомственны *хозяйственным* судам Республики Беларусь, а споры между государственными органами и гражданами, не являющимися предпринимателями, подведомственны *общим* судам.

Таким образом, для взыскания налогов за счёт иных активов, главным образом имущества юридического лица и индивидуального предпринимателя, налоговый орган должен обратиться с исковым заявлением в хозяйственный суд по подсудности, установленной хозяйственно-процессуальным законодательством. А для взыскания налогов за счёт денежных средств (в том числе и на банковских счетах) и имущества физического лица, не являющегося предпринимателем, налоговый орган должен обратиться с иском или заявлением, в порядке приказного производства, в суд общей юрисдикции, в порядке установленном гражданско-процессуальным законодательством.

Согласно Постановлению Пленума Высшего хозяйственного суда от 25 марта 2004 года №7, при обращении в хозяйственный суд с исковым заявлением о взыскании налогов за счёт имущества плательщика, налоговый орган обязан предоставить в суд следующие документы:

- решение данного органа о наличии у плательщика (иного обязанного лица) неисполненного налогового обязательства;
- доказательства о невозможности бесспорного взыскания денежных средств;
- акт описи арестованного имущества;

- решение о наложении ареста на имущество.

Решение о наличии у плательщика неисполненного налогового обязательства не предоставляется при одновременном наличии следующих обстоятельств:

- своевременная сдача плательщиком (иным обязанным лицом) в банк платежных поручений на уплату налогов, сборов (пошлин);

- отсутствие факта проверки его финансово-хозяйственной деятельности налоговыми органами.

В случае непредоставления доказательств, подтверждающих искомые требования налогового органа, хозяйственный суд возвращает исковое заявление на основании пункта 1 статьи 126 Хозяйственного процессуального кодекса Республики Беларусь.

Исходя из данного положения Постановления Пленума Высшего хозяйственного суда Республики Беларусь от 25 марта 2004 №7, можно сделать однозначный вывод о том, что перед обращением в хозяйственный суд с требованием о взыскании сумм налогов за счёт имущества плательщика, налоговый орган обязан наложить арест на данное имущество. При этом, арест на имущество плательщика может быть наложен на основании постановления руководителя налогового органа (его заместителя).

Налоговые органы вправе в дальнейшем предъявлять иски о взыскании суммы налога, сбора (пошлины), пени за счет вновь выявленного налоговым органом имущества в пределах суммы неисполненного налогового обязательства.

Часть 4 статьи 59 Налогового кодекса содержит правило, устанавливающее очерёдность взыскания сумм налогов и сборов за счёт отдельных категорий имущества плательщика.

2 Особенности исполнения налогового обязательства реорганизуемой и ликвидируемой организации.

В соответствии с Налоговым кодексом налоговое обязательство ликвидируемой организации исполняется *ликвидационной* комиссией (ликвидатором) этой организации, если иное не предусмотрено законодательством, за счет денежных средств этой организации, полученных, в том числе от реализации ее имущества.

Исполнение налогового обязательства ликвидируемого юридического лица не имеет особых сложностей правового характера. Ликвидационная комиссия должна исполнять требования кредиторов, в том числе и налоговых органов, в порядке очерёдности, установленной для удовлетворения требований следующими законодательными актами: Указом Президента от 29 июня 2000 года №359 «Об утверждении порядка расчётов между юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями в Республике Беларусь» (для средств на счетах плательщика), Гражданским кодексом (для иных активов ликвидируемой организации). При удовлетворении требований кредиторов ликвидируемой организации в порядке производства по делу об

экономической несостоятельности, необходимо учитывать положения об очередности Указа Президента №508 12 ноября 2003 №508 «О некоторых вопросах экономической несостоятельности (банкротства)».

Большую сложность представляет исполнение налогового обязательства ликвидируемых простых товариществ и хозяйственных групп.

Налоговое обязательство простого товарищества при прекращении договора простого товарищества, а хозяйственной группы – при прекращении ее деятельности – исполняется *солидарно*. После вступления в силу Налогового кодекса был установлен различный состав субъектов налогового обязательства простого товарищества до прекращения (истечения срока) договора о совместной деятельности и после прекращения такого договора.

Согласно законодательным актам, в течение срока действия договора о совместной деятельности, налоговое обязательство практически по всем налогам возложено на участников, которым договором поручено осуществление расчётов с бюджетом, либо на участников, получивших выручку от осуществления совместной деятельности до её распределения между участниками.

А по истечении срока действия и при расторжении договора налоговое обязательство возложено на всех, без исключения участников договора о совместной деятельности. Все участники становятся солидарными должниками по налоговому обязательству товарищества.

Порядок исполнения налогового обязательства реорганизуемой организации нормы Налогового кодекса поставили в прямую зависимость от гражданско-правовой формы реорганизации. Что представляется вполне логичным.

Согласно статье 39 Налогового кодекса, при слиянии, присоединении и преобразовании (формах реорганизации, при которых возникает только один правопреемник) исполнение налогового обязательства, уплата пеней, реорганизованной организации, возлагаются на такого правопреемника.

При слиянии вновь возникшему юридическому лицу присваивается УНП, а реорганизованные юридические лица исключаются из Государственного реестра плательщиков.

При присоединении одного юридического лица к другому юридическому лицу, за последним из них сохраняется ранее присвоенный УНП, а присоединенное юридическое лицо подлежит исключению из Государственного реестра плательщиков.

При преобразовании (изменении организационно-правовой формы) за вновь возникшим юридическим лицом сохраняется ранее присвоенный УНП.

При реорганизации юридического лица в форме разделения возникает несколько правопреемников. До вступления в силу Налогового кодекса доля участия каждого из этих правопреемников в налоговом обязательстве реорганизованной организации определялась в соответствии с разделительным балансом. Это правило нашло отражение в части 3 статьи 39 Налогового кодекса. Однако на практике реорганизация в форме разделения и выделения может позволить избежать уплаты части сумм налогов и сборов

реорганизованной организации. Например, разделительным балансом может быть возложено налоговое обязательство на организацию-правопреемника «А», а все права кредитора переданы организации-правопреемнику «Б». В такой ситуации у организации «А» может не быть денежных средств для уплаты налогов реорганизованной организации. Налоговый кодекс содержит норму, позволяющую избежать неисполнения налогового обязательства при разделении. Согласно части 3 статьи 39, вновь возникшие организации несут *солидарную* ответственность по исполнению налогового обязательства реорганизованной организации, если разделительный баланс **не позволяет** определить долю правопреемника реорганизованной организации либо **исключает** возможность исполнения в полном объеме налогового обязательства каким-либо из правопреемников. То есть, в таком случае налоговому органу предоставляется право требования исполнения налогового обязательства от любого из правопреемников в полном объеме. Таким образом, угроза устранения возможности уплаты налога посредством разделения полностью устраняется.

При разделении юридического лица - вновь возникшим юридическим лицам присваиваются УНП, а реорганизованное юридическое лицо исключается из Государственного реестра плательщиков.

Согласно части 4 статьи 39 Налогового кодекса, в отличие от разделения, реорганизация в форме выделения не влечёт правопреемства по налоговому обязательству реорганизованной организации для выделенных организаций. Однако данная норма учитывает возможность неисполнения налогового обязательства реорганизованной организации при выделении, с помощью примерно тех же способов, что и при разделении.

Согласно той же части статьи 39, выделенные организации становятся правопреемниками в отношении налогового обязательства, если выделение было **направлено** на неисполнение (ненадлежащее исполнение) налогового обязательства. В таком случае налоговое обязательство распределяется между реорганизованной организацией и выделенной организацией (организациями) по тем же правилам, что и при разделении, то есть, либо согласно передаточному акту, либо солидарно.

Однако выделение может быть признано реорганизацией, направленной на неисполнение (ненадлежащее исполнение) налогового обязательства реорганизованной организации только в *судебном* порядке.

При выделении – вновь возникшим юридическим лицам присваиваются новые УНП, а за реорганизованным юридическим лицом сохраняется УНП, присвоенный ранее.

Налоговое обязательство организации, реорганизованной в любой форме, кроме выделения, исполняется правопреемником (правопреемниками) этой организации не позднее *одного* месяца со дня его (их) государственной регистрации, а при реорганизации в форме присоединения - со дня внесения в Единый государственный регистр юридических лиц и индивидуальных предпринимателей записи о прекращении деятельности присоединенной организации.

Реорганизация организации в форме выделения не изменяет сроков исполнения ее налогового обязательства, так как по общему правилу реорганизация в этой форме не порождает правопреемства по исполнению налогового обязательства.

При любой форме реорганизации правопреемник обязан исполнить налоговое обязательство реорганизованной организации независимо от того, были ли ему известны или нет, до завершения реорганизации, факты и (или) обстоятельства неисполнения или ненадлежащего исполнения налогового обязательства, неуплаты (неполной уплаты) пеней реорганизованной организацией.

3 Изменение срока исполнения налогового обязательства.

В соответствии с налоговым законодательством налоговое обязательство должно быть исполнено только в установленные законодательством сроки. Суммы налога, сбора (пошлины) должны быть перечислены в бюджет (фонд) не позднее сроков, установленных законодательством. Изменение срока исполнения налогового обязательства возможно только в случаях, прямо предусмотренных законодательными актами.

На сегодняшний день правовая возможность изменения срока исполнения налогового обязательства предусмотрена Указом Президента Республики Беларусь от 24 сентября 2002 №493 «О некоторых мерах государственной поддержки юридических лиц и индивидуальных предпринимателей».

Под изменением срока исполнения обязательства понимается предоставление уполномоченными государственными органами Республики Беларусь ряда мер государственной поддержки субъектов хозяйствования, а именно:

- налогового кредита;
- отсрочки либо рассрочки уплаты налогов и сборов.

В соответствии с Указом Президента Республики Беларусь от 24.09.2002 №493 «О некоторых мерах государственной поддержки юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» под **налоговым кредитом** понимается перенос установленных законодательством сроков уплаты налогов, приходящихся на период действия налогового кредита.

Налоговый кредит может предоставляться по одному или нескольким видам налогов в отношении всей либо части их суммы. Но, при этом, размер налогового кредита не должен превышать суммы налогов, подлежащей уплате в течение срока, на который предоставляется налоговый кредит.

Налоговый кредит не может быть предоставлен в отношении следующих платежей:

- по налогам, срок уплаты которых уже наступил;
- по платежам, поступающим в государственные целевые бюджетные фонды.

Указ Президента от 24.09.2002 №493 устанавливает два основания

предоставления налогового кредита:

- угроза экономической несостоятельности (банкротства);
- сезонный характер производства и (или) реализации товаров (работ, услуг).

По первому основанию налоговый кредит может быть предоставлен на срок от одного года до трёх лет, а по второму - на срок от одного месяца до одного года.

Налоговый кредит предоставляется на условиях платности. Согласно Указу Президента от 24 сентября 2002 №493, за пользование налоговым кредитом субъекты хозяйствования уплачивают проценты в размере 1/2 ставки рефинансирования Национального банка Республики Беларусь, действующей на день уплаты суммы налогового кредита.

Отсрочка уплаты обязательных платежей в бюджет – это изменение установленного законодательством срока уплаты налогов, сборов, таможенных платежей с последующей единовременной уплатой суммы налогов.

Рассрочка уплаты обязательных платежей в бюджет – это изменение установленного законодательством срока уплаты налогов, сборов, таможенных платежей с последующей поэтапной уплатой суммы налогов и пени (далее - рассрочка).

Основное отличие, как отсрочки, так и рассрочки уплаты сумм налогов и сборов от налогового кредита состоит в том, что они предоставляются на сумму *задолженности* по налогам. То есть отсрочка и рассрочка предоставляются в отношении сумм налогов, срок уплаты которых уже наступил, тогда, как налоговый кредит не может быть предоставлен в отношении этих сумм.

Отсрочка и рассрочка могут быть предоставлены в отношении задолженности по уплате всех (или отдельных) налогов, сборов (пошлин), за исключением платежей в государственные целевые бюджетные фонды.

К таким сборам, в частности, относятся:

- сбор в Республиканский Фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки;
- обязательные отчисления в Государственный фонд содействия занятости и другие.

В соответствии с Указом Президента от 24 сентября 2002 года № 493 отсрочка и (или) рассрочка может быть предоставлена юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям по четырём основаниям:

- угроза экономической несостоятельности (банкротства);
- сезонный характер производства и (или) реализации товаров (работ, услуг);
- задержка финансирования из бюджета, в том числе оплаты выполненного государственного заказа;
- наличие ущерба, причинённого в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы.

Таким образом, отсрочка и рассрочка уплаты сумм налогов и сборов

может быть предоставлена по тем же основаниям, что и налоговый кредит, плюс два других основания.

Согласно Указу Президента от 24 сентября 2002 года № 493, при предоставлении отсрочки и (или) рассрочки уплаты налогов и пени, в случаях угрозы экономической несостоятельности и наличия сезонного характера производства, на сумму налогов, уплата которых отсрочена, начисляются и уплачиваются проценты в размере 1/4 ставки рефинансирования Национального банка Республики Беларусь. При предоставлении отсрочки и рассрочки по двум другим основаниям проценты не начисляются.

При нецелевом использовании суммы налогового кредита, отсрочки или рассрочки, субъекты хозяйствования утрачивают право пользования налоговым кредитом, отсрочкой (рассрочкой). В таком случае суммы налогов и процентов за пользование кредитом взыскиваются за период его пользования с начислением пени за каждый день просрочки в размере ставки рефинансирования Национального банка Республики Беларусь, действующей на день взыскания.

Налоговый кредит, отсрочка и рассрочка уплаты сумм налогов предоставляются по решению Президента Республики Беларусь, в порядке установленном Указом Президента от 24 сентября 2002 года № 493. Областные советы депутатов могут принимать акты о предоставлении налогового кредита, отсрочки и рассрочки по тем же основаниям и в том же порядке, только в отношении сумм налогов и сборов, полностью уплачиваемых в местные бюджеты.

4 Контроль за исполнением налогового обязательства.

Контроль за исполнением налогового обязательства, именуемый налоговым контролем, регламентируется главой 9 Налогового кодекса Республики Беларусь.

Субъектами налогового контроля являются налоговые органы и таможенные органы. Последние осуществляют налоговый контроль за исполнением налогового обязательства по уплате таможенных платежей.

Согласно статье 64 Налогового кодекса, налоговый контроль может осуществляться в следующих формах:

- учёт плательщиков;
- налоговая проверка;
- опрос плательщиков и других лиц;
- проверка данных учёта и отчётности;
- осмотр движимого и недвижимого имущества, помещений и территорий, где могут находиться объекты налогообложения (объекты, используемые для извлечения доходов);
- другие формы.

Таким образом, перечень форм налогового контроля, установленный Налоговым кодексом, не является исчерпывающим.

Наиболее широко применяемыми формами налогового контроля

являются: учёт плательщиков и налоговая проверка.

Налоговая проверка – форма налогового контроля, состоящая в осуществлении налоговыми органами (их должностными лицами) контроля правильности исчисления и своевременности уплаты сумм налогов, сборов (пошлин).

Порядок проведения налоговых проверок регулируется Налоговым кодексом и Инструкцией «О порядке организации и проведения проверок налоговыми органами», утверждённой Постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 29 декабря 2003 г. №124.

Налоговые проверки подразделяются на виды в зависимости от сроков проведения, от места проведения, объёма проверяемых материалов.

Согласно статье 69 Налогового кодекса, налоговые проверки могут быть *плановыми и внеплановыми*.

Плановая налоговая проверка – проверка, проводимая в заранее установленные сроки, которые доводятся до проверяемого плательщика. Такая проверка проводится на основании квартальных графиков проверок, утверждаемых руководителем (его заместителем) налогового органа по месту постановки на учет плательщика. Плановые налоговые проверки одного и того же плательщика (иного обязанного лица) могут проводиться не более одного раза в год.

Внеплановая налоговая проверка – проверка, проводимая при отсутствии заранее установленных сроков её проведения по определённым основаниям либо по поручению органов установленных законодательными актами.

Внеплановая налоговая проверка, как правило, проводится без предварительного уведомления плательщика.

Согласно статье 69 Налогового кодекса, внеплановая налоговая проверка может быть проведена налоговым органом по поручению следующих государственных органов и должностных лиц:

- Президента Республики Беларусь;
- Правительства Республики Беларусь;
- Комитета государственного контроля Республики Беларусь;
- Совета по координации контрольной деятельности в Республике Беларусь;
- правоохранительных органов;
- судов.

Внеплановая налоговая проверка, как правило, проводится без предварительного уведомления плательщика (иного обязанного лица).

Внеплановая налоговая проверка может быть проведена также по поручению руководителя налогового органа при наличии следующих оснований:

- наличие сведений и фактов, свидетельствующих о нарушениях налогового законодательства;
- непредставление к установленному сроку налоговой декларации (расчета) или других документов, необходимых для налогообложения;

- возникновение необходимости проверить или уточнить сведения, полученные при проведении предыдущей налоговой проверки плательщика или другого лица, состоящего в правовых отношениях с этим плательщиком;

- реорганизация или ликвидация организации, прекращение деятельности индивидуального предпринимателя. И по другим основаниям, предусмотренным Налоговым кодексом.

В зависимости от места и порядка проведения, налоговые проверки подразделяются на *камеральные* и *выездные*.

Камеральными и выездными могут быть, как плановые, так и внеплановые налоговые проверки.

Камеральная налоговая проверка – это проверка, проводимая по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций (расчетов) и других документов, представленных плательщиком (иным обязанным лицом) и связанных с налогообложением, а также документов о деятельности плательщика (иного обязанного лица), имеющихся у налогового органа.

Целью камеральной проверки является, прежде всего, выявление ошибок в декларациях (расчётах), допущенных плательщиком (его сотрудниками) по неосторожности, том числе неправильное определение налоговой базы, неправильное применение льгот или ставок вследствие недостаточной квалификации специалистов плательщика-организации, ошибки в расчётах и так далее. Нарушения, допущенные умышленно, на сегодняшний день, представляют собой сложные схемы, основанные на заключении мнимых и притворных сделок, ведении двойного учёта и поэтому, как правило, не могут быть выявлены посредством камеральной проверки.

Целью камеральной проверки также является проверка соответствия стоимости чистых активов плательщика установленному в учредительных документах размеру уставного фонда.

Выездная налоговая проверка – это проверка, проводимая по месту нахождения плательщика.

Задачами данной проверки являются:

- изучение полноты и правильности отражения плательщиком в бухгалтерском учете операций, оказывающих прямое или косвенное влияние на суммы налогов, сборов (пошлин);

- последующее сравнение определенных в ходе проверки фактических сумм налогов, сборов (пошлин) с отраженными плательщиком в налоговых декларациях (расчетах) и других документах, представленных в налоговый орган.

Выездные налоговые проверки могут быть комплексными, рейдовыми, тематическими и встречными.

Выездные проверки, в зависимости от объёма объекта проверки, подразделяются на комплексные и тематические.

Комплексная выездная налоговая проверка – проверка, направленная на изучение вопросов уплаты *всех* налогов, обязанность уплаты которых возложена на проверяемого плательщика.

В соответствии с Инструкцией «О порядке организации и проведения

проверок налоговыми органами», в ходе комплексной налоговой проверки могут изучаться вопросы, относящиеся к уплате всех налогов и сборов за два периода:

1. За период, с даты государственной регистрации плательщика, до даты проведения проверки. Комплексная проверка полноты и своевременности уплаты налогов и сборов за такой период может быть проведена в случае, если плательщик не проверялся налоговыми органами с момента регистрации, либо с даты фактического начала предпринимательской деятельности.

2. За период, с даты, установленной законодательством для представления налоговых деклараций (расчетов) по налогам, следующей за периодом, охваченным предыдущей проверкой, и до даты, установленной законодательством для сдачи налоговых деклараций (расчетов), перед датой начала текущей выездной проверки.

Тематическая выездная налоговая проверка – это проверка, направленная на изучение вопросов уплаты отдельных налогов, сборов (пошлин), а также других вопросов, входящих в компетенцию налоговых органов.

В зависимости от количества и видов проверяемых субъектов, выездные налоговые проверки подразделяются на *рейдовые*, выездные и *встречные* выездные налоговые проверки.

Встречная выездная налоговая проверка – это проверка, проводимая в целях установления фактического отражения в бухгалтерском учете проверяемого плательщика сделок и иных хозяйственных операций, осуществлявшихся с другими плательщиками, в отношении которых проводятся плановые либо внеплановые налоговые проверки.

Проведение встречных выездных налоговых проверок осуществляется путем сопоставления разных экземпляров одного и того же документа по содержанию, а также имеющихся у проверяемого плательщика записей, документов и фактических данных, с соответствующими записями, документами и фактическими данными, находящимися у других плательщиков, от которых получены или которым выданы денежные средства, материальные ценности и документы.

Конечной целью встречной проверки является выявление фактов сокрытия, занижения налоговой базы, совершённых посредством заключения мнимых и притворных сделок.

Например, две организации заключили сделку о возмездном оказании услуг. Одна организация перечисляет денежные средства со своего счёта, а другая сторона, вместо оказания предусмотренной договором услуги, передаёт первой организации такую же сумму наличных денежных средств. Действительной целью такой притворной сделки, без намерения оказать услугу, является:

- для первой организации – нелегальный обмен безналичных средств на сумму наличных денежных средств («чёрную наличность»), которую затем можно будет не включать в выручку от реализации продукции;

- для второй организации – возникновение дополнительных затрат,

относимых на себестоимость, на самом деле ею не осуществлённых.

Рейдовая выездная налоговая проверка является одним из методов осуществления контроля налоговых органов за плательщиками, в части хозяйственной деятельности непосредственно связанной с приемом наличных денежных средств, при реализации товаров, оказании услуг и выполнении работ.

Рейдовая проверка проводится налоговыми органами в местах деятельности плательщиков (иных обязанных лиц), связанной с:

- приемом наличных денежных средств от покупателей (клиентов);
- производством продукции, выполнением работ (оказанием услуг);
- хранением и перемещением товарно-материальных ценностей в других местах, связанных с извлечением доходов.

Целью рейдовой проверки является контроль за соблюдением налогового законодательства, а также требований к ведению бухгалтерского учета и оформлению отдельных финансово-хозяйственных операций; установление фактов незарегистрированной предпринимательской деятельности либо деятельности, на занятие которой требуется специальное разрешение (лицензия); сбор оперативной информации; проверка заявлений и жалоб организаций и физических лиц.

Согласно статье 78 Налогового кодекса, по итогам налоговой проверки должностными лицами налоговых органов составляется акт или справка.

Акт налоговой проверки составляется при выявлении в ходе проверки нарушений налогового законодательства.

Не требуется оформления акта камеральной проверки при взыскании с плательщика (иного обязанного лица) пени за несвоевременное исполнение налогового обязательства.

Справка составляется и выдаётся плательщику при отсутствии выявления нарушений в ходе проверки.

Не требуется составления справки, при отсутствии нарушений налогового законодательства, выявленных в ходе *камеральной* проверки.

В таком случае должностным лицом налогового органа данные из налоговой декларации (расчета) заносятся в компьютерную базу данных, и на представленных плательщиком налоговых декларациях (расчетах) этим лицом собственноручно учиняется запись: «Проверено» и личная подпись.

Акт или справка налоговой проверки подписывается должностным лицом налогового органа, проводящим налоговую проверку и следующими лицами:

- руководителем плательщика (иного обязанного лица) – организации;
- лицом, выполняющим функции главного (старшего на правах главного) бухгалтера проверяемого плательщика.

Плательщик (иное обязанное лицо) вправе подписать акт с указанием возражений по акту налоговой проверки. Возражения по акту налоговой проверки представляются плательщиком (иным обязанным лицом) в налоговый орган, проводящий налоговую проверку, не позднее пяти рабочих дней со дня вручения ему акта налоговой проверки. По истечении

установленного пятидневного срока возражения к рассмотрению не принимаются.

Сам акт налоговой проверки непосредственно не влечёт для плательщика правовых последствий, выявленных в ходе проверки нарушений, в частности: взыскание неуплаченных сумм налогов, применение экономических санкций, восстановление документов бухгалтерского учёта и другие.

Для применения к плательщику мер ответственности и мер, направленных на устранение выявленных нарушений, по акту налоговой проверки руководителем налогового органа принимается *решение*.

Решение руководителя налогового органа должно быть вынесено не позднее *тридцати* дней со дня получения материалов налоговой проверки.

От налоговых проверок следует отличать проверки финансово-хозяйственной деятельности, проведение которых возложено законодательством на налоговые органы.

Проверка финансово-хозяйственной и иной деятельности юридических и физических лиц - способ контроля, в процессе которого устанавливаются законность и достоверность совершаемых хозяйственных и финансовых операций по одному или нескольким взаимосвязанным направлениям финансово-хозяйственной деятельности юридических и физических лиц, а также способ контроля за соблюдением ими иного законодательства, за исключением контроля, в процессе которого осуществляется правильность исчисления и уплаты налогов.

В целях сокращения числа проверок одного и того же плательщика (иного обязанного лица) налоговые органы, как правило, совмещают проведение налоговой проверки с проверкой финансово-хозяйственной и иной деятельности организаций и физических лиц. Такая проверка является выездной проверкой.

Целью проверки финансово-хозяйственной деятельности является проверка соблюдения организациями и (или) физическими лицами законодательства о порядке осуществления хозяйственной деятельности, в том числе:

- законодательства, регламентирующего порядок обязательной продажи части валютной выручки;
- законодательства о лицензировании;
- законодательства, регулирующего порядок расчетов между субъектами предпринимательской деятельности;
- законодательства, регулирующего порядок осуществления посреднической деятельности при продаже товаров;
- законодательства о получении и использовании иностранной безвозмездной помощи;
- проверка других вопросов, контроль за которыми возложен на налоговые органы.

Рекомендуемые нормативные правовые акты

1. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть) от 19 декабря 2002 г. // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2003. - № 4.

2. О некоторых мерах государственной поддержки юридических лиц и индивидуальных предпринимателей: Указ Президента Республики Беларусь от 24 сентября 2002 г. № 493 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2002. - № 109.

3. Об утверждении порядка расчётов между юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями в Республике Беларусь: Указ Президента Республики Беларусь от 29 июня 2000 г. № 359 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2000. - № 64.

4. О некоторых вопросах, связанных с введением в действие Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь: Постановление Пленума Высшего хозяйственного суда Республики Беларусь от 25 марта 2004 г. № 7 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2004. - № 70.

5. Об утверждении Инструкции «О порядке организации и проведения проверок налоговыми органами»: Постановление Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 29 декабря 2003 г. № 124 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2004. - № 25.

6. Об утверждении Положения «О порядке приостановления операций по банковским счетам плательщиков налогов, сборов и иных обязательных платежей Комитетом государственного контроля Республики Беларусь и Министерством по налогам и сборам Республики Беларусь с применением электронных документов: Совместное постановление МНС РБ и КГК РБ от 28 июня 2002 г. № 64/1 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2002. - № 100.

ОСОБЕННАЯ ЧАСТЬ

ТЕМА 4

ОБЯЗАТЕЛЬСТВО ПО УПЛАТЕ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

- 1 Понятие НДС. Объект налогообложения НДС.
- 2 Обороты, не подлежащие налогообложению НДС.
- 3 Плательщики налога на добавленную стоимость.
- 4 Правовые основы исчисления и уплаты НДС.

1 Понятие НДС. Объект налогообложения НДС.

НДС – это общегосударственный, косвенный налог, взимаемый с каждого акта продажи товаров, работ и услуг.

Для правильного понимания вопросов возникновения, изменения и прекращения обязательства по уплате НДС необходимо назвать экономические признаки данного налога:

1. НДС – это косвенный налог. То есть его сумма, включается в отпускную цену товара работы или услуги.

2. НДС – это многоступенчатый налог. То есть он взимается на всех стадиях изготовления товаров, выполнения работ и оказания услуг. Налогообложению подлежит любая сделка, является ли её предметом сырьё, материалы или полуфабрикаты, либо готовая продукция.

3. НДС – это универсальный налог. Он взимается при совершении почти всех сделок и иных хозяйственных операций с любыми товарами, работами и услугами, в том числе и при совершении внешнеэкономических сделок.

Последние два признака НДС позволяют обеспечить налогообложение во всех сферах хозяйственной деятельности и на всех стадиях производства. Доходы бюджетной системы, в виде сумм НДС, относительно независимы от изменений конъюнктуры рынка, роста объёма реализованной продукции одних отраслей при падении объёма реализации продукции других отраслей. Главный фактор, от которого зависит размер доходов бюджетной системы в виде сумм НДС, – это наличие в стране устойчивого платёжеспособного спроса на продукцию плательщиков НДС и спроса на данную продукцию за рубежом. Это связано с тем, что экономическое бремя уплаты НДС ложится на *конечного потребителя* продукции, в качестве которого выступают, главным образом, физические лица. Производители, переработчики и продавцы продукции, являясь «де юре» плательщиками НДС, «де факто» являются всего лишь своеобразными сборщиками НДС. Ответ на вопрос, почему так происходит, будет изложен ниже. Таким образом, размеры бюджетных доходов, в виде НДС, во многом зависят от *размеров* доходов физических лиц, которые обеспечивают платёжеспособный спрос на продукцию. В этой связи представляет интерес опыт социальной защиты населения в скандинавских странах. Значительные социальные пособия физическим лицам являются не только бюджетными расходами, но и фактором, стимулирующим рост производства. В государствах, где уровень жизни невысок, 60 – 70 % населения находится у черты бедности, либо за этой чертой, НДС не столь эффективен. Незначительное количество лиц, обладающих крупными капиталами, не могут являться потребителями всех видов продукции производителей данного государства.

На наш взгляд, государствам с невысоким уровнем достатка у большинства населения, целесообразно снижать ставки НДС, а недостаток бюджетных средств восполнить за счёт увеличения ставок налогов на доходы и имущество.

Согласно классификации, принятой Организацией экономического сотрудничества и развития, НДС входит в разряд налогов на потребление.

В настоящее время НДС используется в большинстве европейских государств, во всех странах ЕС, Японии, Бразилии, странах Юго-Восточного региона, Африки и Америки.

Теоретическим объектом налогообложения НДС является добавленная стоимость, которая представляет собой часть выручки по сделкам, включающая в себя балансовую прибыль и две группы затрат, а именно: фонд оплаты труда работников и средства, направленные на амортизацию основных средств. На практике добавленная стоимость не выделяется для целей исчисления НДС.

Согласно Закону Республики Беларусь «О налоге на добавленную стоимость» от 19 декабря 1991, объектом налогообложения НДС являются обороты по реализации товаров работ и услуг, имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности на территории Республики Беларусь.

Наряду с оборотами по реализации продукции, объектом налогообложения НДС являются следующие обороты:

1. Обороты по передаче внутри предприятия для собственных нужд произведённой и приобретённой продукции, за исключением:

а) оборотов по передаче продукции в целях последующего использования в качестве основных средств и нематериальных активов;

б) оборотов по передаче продукции для собственного потребления непромышленного характера;

2. Обороты по передаче внутри предприятия для использования в качестве основных средств и нематериальных активов товаров собственного производства. Например, автомобильный завод направил десять выпущенных им автомобилей своим структурным подразделениям для доставки сырья и материалов. А в том случае, если бы данные автомобили были приобретены у другого предприятия, то их передача для использования, в качестве основных средств, не облагалась бы НДС.

Обороты по передаче продукции внутри предприятия сделками не являются, но являются хозяйственными операциями, так как они влекут стоимостные изменения товарно-материальных ценностей.

3. Обороты по обмену товарами (работами, услугами), имущественными правами на объекты интеллектуальной собственности.

4. Обороты по безвозмездной передаче товаров (работ, услуг).

5. Обороты по реализации услуг по сдаче объекта аренды (лизинга) в аренду (лизинг). В данном случае суммой оборота будет являться совокупность сумм арендной платы, которую арендатор, согласно договору и гражданскому законодательству, обязан уплатить арендодателю.

6. Обороты по передаче объекта аренды (лизинга) в аренду (лизинг). В данном случае суммой оборота будет являться контрактная стоимость имущества, передаваемого в аренду.

7. Иное выбытие продукции из владения организации, в том числе, и убыль продукции сверх установленных норм естественной убыли продукции при нормальных условиях изготовления, хранения и транспортировки. Превышение таких норм может иметь место в следующих случаях:

- в результате хищений;

- в результате порчи имущества вследствие ненадлежащих условий

хранения и транспортировки.

Норма Закона «О налоге на добавленную стоимость», которой убыль продукции была отнесена к облагаемым НДС оборотам, является превентивной нормой, направленной на предупреждение налоговых правонарушений, связанных с сокрытием (занижением) налоговой базы. Отсутствие данной нормы права неизбежно повлекло бы многочисленные инсценировки хищений, утрат продукции в связи с недостатками условий хранения. И вся эта «похищенная», «утраченная» продукция была бы реализована без отражения в учётных документах и без налогообложения. Раскрытие данного правонарушения представляло бы сложнейшую задачу для налоговых и правоохранительных органов. А при заведомом обложении НДС любого рода убыли продукции (независимо от причин) названные действия по сокрытию налоговой базы просто утрачивают экономический смысл.

8. Ввоз товаров на таможенную территорию Республики Беларусь. Данный облагаемый НДС оборот относится к предмету правового регулирования таможенного права.

В рамках курса налогового права необходимо дать определение двум принципам взимания НДС при осуществлении экспортно-импортных операций.

Таковыми являются:

- принцип *страны назначения*;
- принцип *страны происхождения*.

Применение государством принципа *страны назначения* означает, что НДС взимается при импорте (ввозе товаров на таможенную территорию) и не взимается при экспорте (вывозе товаров с таможенной территории).

Применение государством принципа *страны происхождения* означает, что НДС взимается при экспорте товаров и не взимается при импорте товаров.

Республика Беларусь при импорте (экспорте) товаров из большинства государств (в большинство государств) осуществляет взимание НДС по принципу страны назначения. Исключение в этом составляют экспортно-импортные операции в Российскую Федерацию (или из Российской Федерации). К данным операциям Республика Беларусь, на условиях взаимности, применяет взимание НДС по принципу страны происхождения (страны вывозы). Однако на момент подготовки настоящего издания между Республикой Беларусь и Российской Федерацией ведутся переговоры на высшем уровне о замене принципа страны происхождения принципом страны назначения при осуществлении экспортно-импортных операций.

2 Обороты, не подлежащие налогообложению НДС.

Как уже отмечалось ранее, НДС облагаются обороты (сделки и иные хозяйственные операции), предметом которых являются любые товары, работы и услуги.

Однако существует значительное количество товаров, работ и услуг, при реализации которых взимать НДС либо экономически нецелесообразно, либо противоречит социальной функции государства.

В отношении выручки, полученной от реализации такой продукции, как правило, применяется иной порядок налогообложения. В одном случае взимаются все налоги, кроме НДС. В другом – имеет место замена НДС и налога на прибыль одним прямым налогом, имеющим большую налоговую базу, чем налог на прибыль, и повышенную ставку. Последний порядок применяется в отношении доходов от реализации ценных бумаг, полученных от осуществления банковских операций, и других.

Обороты, не подлежащие обложению НДС, можно условно разделить на три группы:

- обороты по передаче продукции;
- обороты по реализации продукции, не подлежащие обложению НДС в силу социальной необходимости;
- обороты по реализации продукции, не подлежащие обложению НДС в силу экономической нецелесообразности.

Остановимся более подробно на каждой из этих групп.

I. Обороты по передаче продукции, не подлежащие обложению НДС.

Это обороты, не признаваемые реализацией (безвозмездной передачей), согласно нормам Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь и Закона «О НДС».

К оборотам по передаче продукции, не подлежащим обложению НДС, в частности, относятся:

- обороты по передаче имущества организацией ее правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации этой организации;
- обороты по передаче имущества организации ее учредителю (участнику) в размере, не превышающем размера доли (пая, пакета акций) этого учредителя (участника), при ликвидации этой
- обороты по передаче имущества в пределах одного собственника - организации, либо при выходе учредителя (участника) из этой организации по его решению или решению уполномоченного им органа. Этот оборот следует отличать от оборота по передаче продукции внутри предприятия, облагаемых НДС. В первом случае речь идёт о передаче, например транспортного средства из одного структурного подразделения в другое, когда оно уже было передано для использования на предприятие. А во втором случае – о вовлечении вновь произведённого самой организацией транспортного средства в хозяйственную деятельность организации (его первая передача для использования);
- обороты по отчуждению имущества в результате реквизиции, национализации или конфискации;
- обороты по обращению в собственность государства бесхозяйного имущества, находок или кладов, безнадзорных животных;

- обороты по передаче имущества в качестве взносов в уставные фонды организаций, которые производятся учредителями (участниками) данных организаций.

II. Обороты по реализации продукции, не подлежащие обложению НДС в силу социальной необходимости.

Как уже отмечалось, фактически бремя уплаты НДС ложится на конечного потребителя товаров, работ и услуг. В связи с этим, обложение НДС оборотов по реализации товаров, работ и услуг, имеющих повышенную социальную значимость, повлекло бы снижение уровня социальной защиты их потребителей.

К оборотам, не подлежащим обложению НДС в силу социальной необходимости, относятся следующие обороты:

- обороты по реализации всех видов работ по строительству и ремонту жилищного фонда, независимо от источников их финансирования (средства юридических и физических лиц, средства бюджета, кредиты банков и другие источники) и способа производства, в том числе, выполняемых субподрядными организациями;

- обороты по реализации услуг по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом (кроме такси), а также речным, железнодорожным и автомобильным транспортом в пригородном сообщении;

- обороты по реализации юридических услуг физическим лицам и другие обороты, в соответствии с Законом «О НДС» от 19 декабря 1991 года. Целью освобождения данных оборотов от обложения НДС является повышение степени доступности некоторых товаров, работ и услуг.

III. Обороты по реализации продукции, не подлежащие обложению НДС в силу экономической нецелесообразности.

В отличие от оборотов по реализации социально значимых товаров, работ и услуг обороты данной группы освобождаются от обложения НДС по другим причинам.

Налогообложение данных оборотов НДС повлекло бы следующие последствия:

- невозможность реализации определённых услуг;
- неоправданная сложность ценообразования;
- неоправданно высокие затраты;
- двойное налогообложение.

К оборотам по реализации продукции, не подлежащим обложению НДС в силу экономической нецелесообразности, относятся следующие обороты:

- обороты по реализации ценных бумаг и финансовых инструментов срочного рынка (форвардных и фьючерсных контрактов, опционов и иных аналогичных финансовых инструментов срочного рынка). К оборотам по реализации ценных бумаг относятся: реализация ценных бумаг, наращивание доходов, депозитарная деятельность по учету ценных бумаг, а также обороты, связанные с погашением ценных бумаг эмитентом в форме, установленной законодательством Республики Беларусь. Освобождение от уплаты НДС оборотов по реализации ценных бумаг вызвано экономико-правовой

природой ценных бумаг. Ценная бумага – это документ, подтверждающий обязательство эмитента ценной бумаги перед её владельцем. Обложение НДС оборота по реализации, к примеру, векселя, повлекло бы увеличение стоимости самого векселя, но не суммы денежного обязательства векселедателя по этому векселю. При обложении НДС оборотов по реализации ценных бумаг они утратили бы своё экономическое значение;

- обороты по предоставлению кредитов (ссуд), кредитных гарантий или иных видов обеспечения кредитно-денежных операций, включая управление кредитами или кредитными гарантиями, если такое управление осуществляется лицами, предоставившими эти кредиты. В том случае, если бы эти обороты облагались НДС, фактические затраты по получению кредита привели бы к утрате его значения;

- обороты по предоставлению гарантий. Данные обороты включают выдачу банками поручительств, кредитных, таможенных и иных гарантий, связанных с принятием на себя обязательств перед кредиторами клиента банка. Освобождаемыми от налогообложения оборотами являются все суммы расчетов по данным операциям, включая суммы получаемого вознаграждения;

- обороты по реализации банковских услуг по расчётному обслуживанию клиентов, в том числе операций, связанных с ведением расчетных (текущих), депозитных или иных счетов, а также операций, непосредственно связанных с денежными переводами, перечислениями или поручениями, долговыми обязательствами, чеками либо другими обращающимися платежными средствами.

Согласно Закону «О НДС», из суммы оборотов по реализации продукции подлежат исключению суммы следующих оборотов:

- оборотов по реализации объектов за пределами Республики Беларусь организациями (структурными подразделениями организаций), зарегистрированными в качестве налогоплательщиков за пределами Республики Беларусь. В случае, если бы эти обороты облагались НДС, имело бы место двойное налогообложение данным налогом: первый раз – в государстве, где продукция была реализована, второй раз – в Республике Беларусь. А двойной НДС резко бы снизил ценовую конкурентоспособность этой продукции на рынке иностранного государства.

Эти обороты следует отличать от оборотов по реализации продукции на экспорт, в отношении которых, как правило, применяется ставка НДС – 0 %. Экспорт товаров – это реализация продукции по сделке, заключённой между резидентом Республики Беларусь и нерезидентом. А реализация товаров за пределами Республики Беларусь – это реализация продукции по сделкам, заключённым между заграничными предприятиями, созданными резидентами Республики Беларусь (зарегистрированными в иностранных государствах), либо структурными подразделениями резидентов (зарегистрированных в качестве плательщиков за рубежом), с одной стороны, и нерезидентами – с другой;

- оборотов, связанных с выбытием из владения организаций основных

средств и нематериальных активов, приобретенных до 1 января 2000 года. Данные обороты освобождены от уплаты НДС, в связи с тем, что обложение НДС оборотов по реализации основных фондов, приобретённых в советский период, повлекло бы непомерную налоговую нагрузку для отчуждающих их организаций. Уровень экономического потенциала регионов в восьмидесятые годы был намного выше, чем уровень в постсоветский период. Поэтому даже остаточная стоимость какого-либо агрегата, приобретённого, к примеру, в 1987 году, может оказаться такой, что исчисленный, исходя из неё, НДС может резко ухудшить положение предприятия. С другой стороны, эта же норма направлена на увеличение возможности реализации изношенных основных фондов, посредством устранения косвенного налогообложения.

3 Плательщики налога на добавленную стоимость.

Как уже отмечалось ранее, для возникновения налогового обязательства недостаточно установления фактической связи между плательщиком и объектом налогообложения. Для возникновения налогового обязательства по уплате определённых налогов необходим факт приобретения плательщиком определённого правового статуса. Это относится и к обязательству по уплате НДС.

Согласно статье 1 Закона Республики Беларусь от 19 декабря 1991 «О НДС», плательщиками налога на добавленную стоимость являются следующие категории субъектов:

- юридические лица Республики Беларусь, иностранные юридические лица и международные организации;
- простые товарищества (участники договора о совместной деятельности), хозяйственные группы (далее - организации);
- филиалы, представительства и иные обособленные подразделения белорусских организаций, имеющие отдельный баланс и текущий (расчетный) либо иной банковский счет. Филиалы и представительства являются плательщиками НДС только с облагаемых оборотов (сделок и иных хозяйственных операций), совершённых непосредственно этими структурными подразделениями от имени организации.

Плательщиками НДС также могут являться индивидуальные предприниматели. Индивидуальные предприниматели становятся плательщиками НДС при наличии *хотя бы одного* из следующих оснований:

- наличие суммы оборота (выручки) за *три* предшествующих последовательных календарных месяца, в размере *40 000 евро* в совокупности. Сумма оборота за названный период определяется предпринимателем как общая сумма выручки от реализации объектов, полученная в денежной, натуральной и иной формах. При этом, *не учитываются* суммы выручки, полученные индивидуальными предпринимателями при осуществлении игорного бизнеса, а также видов деятельности, по которым в соответствии с законодательством уплачивается **единый налог** с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц;

- выделение предпринимателем суммы НДС в расчетных и первичных учетных документах, применяемых при реализации объектов организациям и индивидуальным предпринимателям.

При наличии одного из названных оснований, индивидуальный предприниматель признаётся плательщиком НДС в течение *двенадцати* последовательных календарных месяцев, начиная с первого числа месяца возникновения обязательств по исчислению и уплате налога.

Индивидуальные предприниматели имеют право уплачивать НДС по собственному желанию, независимо от наличия двух названных оснований.

Согласно Закону «О налоге на добавленную стоимость» и иным актам законодательства, не являются плательщиками НДС:

- организации, применяющие упрощённую систему налогообложения, в соответствии с Законом от 31 декабря 1997 года «Об упрощённой системе налогообложения для субъектов малого предпринимательства»;

- индивидуальные предприниматели, являющиеся плательщиками единого налога с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц, в соответствии с Декретом Президента от 27 января 2003 года №4 «О едином налоге с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц и о некоторых мерах по регулированию предпринимательской деятельности». Такие предприниматели не являются плательщиками НДС и при превышении совокупной выручки от осуществления видов деятельности, облагаемой единым налогом, за три последовательных месяца 40 000 евро. Такие предприниматели обязаны уплачивать НДС только при ввозе товаров на таможенную территорию Республики Беларусь.

В Российской Федерации, согласно статье 145 Части второй Налогового кодекса Российской Федерации, на освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС имеют право организации и индивидуальные предприниматели, получившие за три предшествующих последовательных месяца выручку, без учета НДС, в совокупности не более одного миллиона рублей РФ.

4 Правовые основы исчисления и уплаты НДС.

С 2000 года в Республике Беларусь установлен зачётный метод исчисления суммы НДС. Сущность этого метода состоит в том, что добавленная стоимость не определяется и не выделяется ни по конкретному обороту, ни по сумме оборотов за налоговый период. Сумма налога исчисляется исходя из всей выручки, полученной в налоговом периоде, а затем из полученной суммы налога исключаются (вычитаются) те суммы НДС, которые были предъявлены к оплате данному плательщику поставщиками сырья, материалов и иных товаров работ и услуг.

В итоге получается сумма, исчисленная исходя именно из добавленной стоимости, примерно такая же, как в том случае, если бы из суммы каждого оборота исключалась доля стоимости материальных затрат на этот оборот, а затем полученная сумма умножалась на 18% (иную ставку).

Зачётный метод по счетам именуется также счёт-фактурным или инвойсным. Такое название данный метод получил от документа-носителя налоговой информации – счёт-фактуры (инвойса). Счёт-фактура отражает следующую информацию, необходимую для исчисления налогообложения:

- стоимость сделки;
- сумма НДС, предъявленная к оплате покупателю;
- и иную информацию.

Согласно Закону Республики Беларусь от 19 декабря 1991 «О НДС» процесс исчисления суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет, условно подразделяется на три основных этапа (стадии):

- 1) Определение налоговой базы;
- 2) Корректировка налоговой базы;
- 3) Определение суммы НДС, подлежащей внесению в бюджет.

Рассмотрим данные этапы и, в первую очередь, их правовую составляющую.

Первый этап. Определение налоговой базы.

Согласно Закону «О НДС», при реализации любого товара, работы или услуги плательщик обязан включить в цену (тариф) сумму НДС.

В расчетных документах, в том числе в реестрах на получение средств с аккредитива, в первичных учетных документах соответствующая сумма налога выделяется отдельной строкой.

Первичные учетные документы, применяемые при отгрузке объектов, должны содержать заполненные реквизиты: «ставка НДС», «сумма НДС», «всего стоимость с НДС».

Например, плательщиком была реализована партия товара:

Стоимость этой партии без НДС – 100 000 рублей. Ставка НДС - 18%. Сумма НДС – 18 000 рублей. Всего стоимость товара с НДС составляет – 118 000 рублей.

Это правило не распространяется на товары, на которые установлены регулируемые цены, включающие в себя сумму НДС. В таком случае НДС в первичных документах не указывается.

При предъявлении НДС к оплате покупателям продукции возникает вопрос: как НДС соотносится с другими косвенными налогами и сборами при включении в отпускную цену?

Суммы общегосударственных косвенных налогов и сборов подлежат включению в отпускную цену товара последовательно в следующей очередности:

- в первую очередь, в отпускную цену включается сумма акциза, если реализованный товар является подакцизным;

- после суммы акциза в отпускную цену подлежит включению сумма целевых сборов в местные целевые бюджетные фонды, жилищно-инвестиционные фонды;

- далее в отпускную цену товара включаются суммы отчислений в Республиканский фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки и суммы налога с

пользователей автомобильных дорог, уплачиваемые единым платежом;

- далее – налог с продаж автомобильного топлива;

- и, в последнюю очередь, – сумма НДС.

Пример:

1. Выручка от реализации подакцизных товаров, без косвенных налогов и сборов, составила - 1 200 000 рублей.

2. Сумма акциза, исчисленная по адвалорной ставке 10% - 120 000 рублей (1 200 000 x 10% / 100);

3. Сумма сборов в местные целевые бюджетные фонды, подлежащая включению в отпускную цену, определяется, исходя из суммы выручки (без налогов) и акциза: 1 200 000 + 120 000 (акциз) = 1 320 000; ставка целевых местных сборов – 1,15%; сумма местных сборов составит 15 180 рублей (1 320 000 x 1,15% / 100);

4. Сумма сборов в Республиканский фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции и налога с пользователей автомобильных дорог (Республиканского единого платежа), подлежащая включению в отпускную цену, определяется исходя из суммы выручки (без налогов), акциза и местных сборов: 1 200 000 + 120 000 (акциз) + 15 180 (целевые местные сборы) = 1 335 180; ставка Республиканского единого платежа – 3%; сумма Республиканского единого платежа – 40 055,4 рубля (1 335 180 x 3% / 100);

1. Сумма НДС, подлежащая включению в отпускную цену, определяется исходя из суммы следующих компонентов: а) выручки (без налогов); б) акциза; в) местных сборов; г) Республиканского единого платежа: 1 200 000 + 120 000 (акциз) + 15 180 (целевые местные сборы) + 40 055,4 (республиканский единый платёж) = 1 375 235,4 рубля; сумма НДС – 247 542,37 рублей (1 375 235,4 x 18% / 100).

В данном примере отпускная цена подакцизного товара составит 1 622 777,7 рубля, в том числе сумма НДС - 247 542,37.

В соответствии с Законом «О НДС», налоговой базой признаётся выручка плательщика, полученная плательщиком в налоговом периоде, за вычетом суммы НДС. Дословная формулировка такова: налоговая база – это разность выручки и суммы НДС.

Выручка – это сумма всех облагаемых НДС оборотов, осуществлённых (совершённых) в налоговом периоде.

При определении налоговой базы выручка от реализации объектов определяется исходя из всех доходов (суммы оборота) налогоплательщика, полученных им в денежной, натуральной и иной формах.

Например, плательщиком было реализовано в налоговом периоде десять партий товара стоимостью 118 000 рублей каждая, где НДС – 18 000. Совокупная выручка за налоговый период составит 1 180 000, а налоговая база составит 1 000 000 рублей, так как налоговая база – это разность между выручкой и суммой НДС, предъявленной данным плательщиком к оплате покупателям.

В соответствии с Законом «О НДС», налоговым периодом по уплате НДС является *календарный месяц*.

При этом, возникает вопрос, как определить, в каком именно месяце имел место тот или иной оборот (сделка или иная хозяйственная операция), если отгрузка товаров покупателю имела место в одном месяце, а их оплата – в другом?

Для этого статья 10 Закона «О НДС» устанавливает правила определения даты реализации продукции (работ, услуг).

Согласно данной статье, дата реализации продукции для целей определения налоговой базы по НДС определяется в зависимости от типа *учётной политики*, которой придерживается плательщик.

Учётная политика – это совокупность правил, с помощью которых плательщик определяет дату отражения сделки (иной хозяйственной операции) в учётной документации.

Закон «О НДС» содержит указание на два типа учётной политики.

1. Политика определения даты реализации продукции, исходя из даты отгрузки товаров, выполнения работ, оказания услуг. При этом датой отгрузки товаров является день их отпуска со склада поставщика, датой выполнения работ и оказания услуг является день подписания сторонами акта сдачи-приёмки работ (услуг).

2. Политика определения даты реализации продукции, исходя из даты поступления денежных средств за отгруженную продукцию (работы, услуги). При этом датой поступления денежных средств является день их зачисления на счёт плательщика (либо в кассу плательщика). При определении налоговой базы по второму типу учётной политики, плательщику следует иметь в виду, что при отсутствии поступления денежных средств, в течение *шестидесяти* дней с даты отгрузки продукции, сумма соответствующего оборота должна быть включена в выручку за тот месяц, в котором истёк этот срок.

Таким образом, налоговая база определяется, как стоимость (без НДС) отгруженных в течение месяца товаров, работ и услуг, либо, как стоимость оплаченных в течение месяца товаров, работ и услуг.

Следует отметить, что в соответствии со статьёй 167 Части второй Налогового кодекса Российской Федерации, плательщик, придерживающийся политики определения даты реализации продукции, исходя из даты её оплаты, при отсутствии факта оплаты продукции обязан включить сумму оборота в налоговую базу за тот период, в котором имело место одно из следующих обстоятельств:

- истёк срок исковой давности по данному обязательству;
- имело место списание дебиторской задолженности по данной сделке.

Оба названных срока значительно превышают шестидесятидневный срок, установленный Законом Республики Беларусь «О НДС» для обязательного включения неоплаченной отгрузки в выручку за месяц. Согласно Гражданскому кодексу Российской Федерации общий срок исковой давности составляет 3 года с момента, когда сторона узнала или должна была узнать о нарушении своих прав. Эта норма Части второй Налогового кодекса

Российской Федерации, безусловно, обеспечивает большую степень защиты прав и законных интересов плательщика, чем аналогичная норма Закона Республики Беларусь «О НДС». Однако следует отметить, что названная норма Налогового кодекса Российской Федерации принята без учёта основной задачи налогового права – обеспечения полного и своевременного поступления сумм налогов и сборов в бюджетную систему государства. Статья 10 Закона Республики Беларусь «О НДС» отвечает названной задаче в значительно большей степени.

Второй этап. Корректировка налоговой базы.

Необходимость корректировки налоговой базы вызвана тем, что при определении налоговой базы не учитываются полученные плательщиком средства, не связанные с расчетами по оплате объектов с одной стороны, а с другой – тем, что некоторые суммы, связанные с оплатой отгруженной продукции, могут поступить намного позднее самой отгрузки или её оплаты.

Корректировка налоговой базы состоит в уменьшении налоговой базы на сумму средств, полученных плательщиком в налоговом периоде, не связанную с расчётами за реализованные объекты, и в увеличении налоговой базы на сумму средств, полученную в налоговом периоде, связанную с расчётами за ранее отгруженные объекты.

В соответствии с Законом «О НДС», сумма налоговой базы в налоговом периоде (месяце) подлежит уменьшению на следующие суммы:

- средства, перечисленные головным предприятием (организацией), входящим в его состав обособленным подразделениям;
- суммы, перечисленные обособленными подразделениями друг другу;
- дивиденды и приравненные к ним доходы, полученные организацией-плательщиком от учреждённых им организаций (организаций, участником которых является плательщик);
- средства, перечисленные предприятию (организации, объединению), исполнительному органу акционерного общества, организациями (дочерними и зависимыми обществами), обособленными подразделениями за счет прибыли, остающейся в распоряжении;
- средства, поступившие из бюджета Республики Беларусь, либо из создаваемых, в соответствии с законодательством Республики Беларусь, фондов и использованные по целевому назначению.

Согласно Закону «О НДС», налоговая база подлежит увеличению на полученные плательщиком суммы, связанные с оплатой ранее реализованных объектов. Закон «О НДС» выделяет ряд сумм, связанных с оплатой объектов, которые могут быть включены в выручку за тот месяц, в котором эти суммы были фактически получены. Данные суммы включаются в выручку за месяц, в котором они были получены плательщиком, независимо от типа учётной политики, которого придерживается плательщик, а также независимо от истечения шестидесятидневного срока с момента реализации объекта, если плательщик придерживается политики определения даты реализации продукции, исходя из даты поступления денежных средств за отгруженную продукцию.

К таким суммам относятся:

- суммы средств, полученных плательщиком за реализованные товары (работы, услуги), имущественные права на объекты интеллектуальной собственности сверх цены их реализации, либо иначе связанные с оплатой реализованных объектов. К таким суммам относится, в частности, процент дохода от использования приобретённого имущества, который покупатель обязан уплачивать продавцу (плательщику НДС) по договору купли-продажи;

- суммы санкций, выплаченные данному плательщику по договорам покупателями или заказчиками. К санкциям за неисполнение обязательств по поставке товаров, выполнению работ и оказанию услуг относятся:

а) суммы процентов за незаконное пользование денежными средствами (статья 366 Гражданского кодекса Республики Беларусь);

б) пеня, предусмотренная договорами купли-продажи, подряда, об оказании услуг (статья 365 Гражданского кодекса);

в) суммы, начисленные в соответствии с коэффициентом удорожания строительных материалов, при несвоевременной оплате заказчиком строительных работ (статья 365 Гражданского кодекса).

Пример корректировки налоговой базы:

Плательщиком было реализовано в налоговом периоде десять партий товара, стоимостью 118 000 рублей каждая, где сумма НДС – 18 000. Совокупная выручка за налоговый период составит 1 180 000, а налоговая база составит 1 000 000 рублей. Но, в этом же месяце, в соответствии с решением хозяйственного суда, с контрагента данного плательщика была взыскана сумма пени в связи с неоплатой партии товаров, отгруженных данным плательщиком четыре месяца назад. Размер суммы пени составил 40 000 рублей.

В данном примере к стоимости десяти реализованных в данном месяце партий товаров, 1 000 000 рублей, необходимо прибавить сумму взысканной пени, 40 000 рублей. Скорректированная налоговая база составит 1 040 000 рублей.

Третий этап. Определение суммы НДС, подлежащей внесению в бюджет.

На первый взгляд, суммой НДС, подлежащей уплате в бюджет, является совокупность сумм НДС, включённых данным плательщиком в отпускную цену реализованной им продукции в определённом месяце. Однако, если бы это было действительно так, то НДС трансформировался бы в налог с оборота. Имело бы место двойное налогообложения, так как любой товар изготавливается из определённого сырья и материалов, в отпускную цену которых включается сумма НДС.

Согласно Закону «О НДС», исчисление суммы НДС, подлежащей зачислению в бюджет, осуществляется плательщиком в следующем порядке. Сумма скорректированной налоговой базы (выручки полученной за месяц за вычетом сумм НДС) умножается на ставку НДС, подлежащую применению к данному обороту.

$$H = B \times C$$

В данной формуле:

Н - сумма НДС;

Б - налоговая база;

С - ставка НДС, подлежащая применению.

Пример:

За месяц плательщиком были реализованы десять партий товара, стоимостью 1 000 000 рублей и получена сумма пени за нарушение договора покупателем четыре месяца назад, в размере 40 000 рублей.

1. $N = B (1\ 040\ 000 \text{ рублей}) \times C (18\%) / 100;$

2. $N = 187\ 200 \text{ рублей.}$

Сумма, исчисленная по данной формуле, не является суммой НДС подлежащей зачислению в бюджет. Данная сумма подлежит уменьшению на сумму налоговых вычетов.

Впрочем, исчисленная сумма может остаться такого же размера, если в данном месяце плательщик не приобретал никаких товаров, работ и услуг, не оплачивал энергоносители, что, естественно, невозможно.

В том случае, если плательщик приобретал в данном месяце какую-либо продукцию, необходимую для производства и реализации его продукции, то он имеет право уменьшить общую сумму налога по реализации объектов на установленные налоговые вычеты.

Из суммы НДС, исчисленной исходя из налоговой базы, подлежат вычету следующие суммы:

- суммы НДС, предъявленные данному плательщику продавцами при приобретении им товаров, работ и услуг;

- суммы НДС, уплаченные плательщиком при ввозе объектов на таможенную территорию Республики Беларусь;

Возвратимся к примеру с реализованными в определённом месяце партиями товаров, стоимостью 1 000 000 рублей.

Итак, кроме реализации данных партий товаров плательщик получил в этом же месяце сумму санкций, в размере 40 000 рублей. Налоговая база составила 1 040 000 рублей, а сумма НДС - 187 200 рублей.

Предположим, что для выпуска таких же партий товаров в последующем, данный плательщик приобрёл в данном месяце материалы. Поставщик этих материалов предъявил данному плательщику к оплате их цену 354 000 рублей, в том числе сумму НДС, в размере 54 000 рублей.

В данном месяце плательщик имеет право на осуществление налогового вычета из суммы НДС, в размере 54 000 рублей.

Первоначальная сумма НДС составила 187 200 рубле. Из этой суммы необходимо вычесть 54 000 рублей.

В результате получается 133 200 рублей.

Сумма НДС, образовавшаяся в результате вычета сумм НДС, предъявленных данному плательщику поставщиками и подрядчиками, и есть сумма НДС, подлежащая зачислению в бюджет. В данном примере – это 133 200.

При приобретении плательщиком основных средств, то есть объектов

очень высокой стоимости, сумма налоговых вычетов может значительно превысить сумму НДС, исчисленную исходя из налоговой базы. Поэтому, законодательством Республики Беларусь установлено правило, согласно которому при приобретении основных средств и нематериальных активов вычету в каждом отчётном месяце подлежит 1/12 суммы НДС, включённая в цену этих основных средств (нематериальных активов). Таким образом, право на осуществление вычета всей суммы НДС, предъявленной данному плательщику к оплате продавцом основных средств, может быть реализовано только в течение года с момента его приобретения.

Исчисление НДС из налоговой базы осуществляется по трём основным и двум расчётным ставкам.

Остановимся на основаниях применения каждого вида ставок НДС.

1. Ставка *ноль (0) процентов* подлежит применению при обложении оборотов по реализации следующих товаров, работ и услуг:

- реализации экспортируемых товаров;
- реализации работ (услуг) по сопровождению, погрузке, перегрузке и иных подобных работ (услуг), непосредственно связанных с реализацией товаров на экспорт;
- реализации экспортируемых транспортных услуг, включая транзитные перевозки и услуги по реализации билетов, на основании которых оказываются транспортные услуги.

Порядок применения нулевой ставки при реализации названных работ и услуг установлен Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 17 февраля 2000 года № 213 «Об утверждении порядка применения нулевой ставки налога на добавленную стоимость при реализации работ (услуг)».

Ставка (0) процентов не применяется при экспорте товаров в страны, в отношениях с которыми применяется принцип страны происхождения взимания косвенных налогов. На сегодняшний день это правило, в первую очередь, касается экспорта товаров в Российскую Федерацию.

Согласно Закону «О НДС» применение нулевой ставки означает полное освобождение от НДС оборотов по реализации товаров (работ, услуг).

2. Ставка *десять (10) процентов* подлежит применению при обложении оборотов по реализации трёх следующих категорий товаров:

- реализации продукции растениеводства (кроме цветов, декоративных растений), животноводства (кроме пушного звероводства), рыбоводства и пчеловодства, произведённой на территории Республики Беларусь. Обороты по реализации работ и услуг по доработке (без изменения кода ТН ВЭД на уровне первых четырех знаков) этой продукции до требуемого качества также облагаются по ставке 10 процентов;

- реализации продовольственных товаров и товаров для детей по перечням, определенным постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 9 февраля 2000 г. № 175;

- реализации товаров (работ, услуг), производимых с применением новых и высоких технологий, по перечню, определенному постановлением Совета

Министров Республики Беларусь от 31 августа 1999 г. № 1360, при условии, что такая реализация осуществляется непосредственно организациями - изготовителями этой продукции.

3. Ставка *восемнадцать (18) процентов* применяется при налогообложении оборотов по реализации (иных хозяйственных операций) иных товаров, работ и услуг.

Наряду с тремя основными ставками, Законом «О НДС» установлены две расчётные ставки: девять целых девять десятых процента (9,9 %) и пятнадцать целых двадцать пять сотых процента.

Для ответа на вопрос: какова цель предназначения этих ставок? Необходимо возвратиться к правилам, применяемым на первом этапе исчисления НДС, а именно: к правилам, в соответствии с которыми плательщик не должен включать в отпускную цену сумму НДС и не должен указывать её в расчётных и первичных учётных документах, если реализация товаров осуществляется по регулируемым ценам, в размер которых уже включена сумма НДС.

Из общей выручки, полученной за отчётный месяц от реализации таких товаров, естественно невозможно исключить сумму НДС и определить налоговую базу (разницу между выручкой и суммами налога, включёнными в цены товаров). Поэтому, на третьем этапе к таким оборотам применяются не основные, а расчётные (сниженные ставки НДС).

Ставка 9,9% применяется при реализации по регулируемым ценам, содержащим НДС, тех же категорий товаров, в отношении которых в иных условиях подлежала бы применению ставка 10%;

Ставка 15,25% применяется при реализации по регулируемым ценам, содержащим НДС, тех же категорий товаров, в отношении которых в иных условиях подлежала бы применению ставка 18%.

Таким образом, установленный порядок взимания и исчисления суммы НДС сводится к возложению бремени его уплаты на конечного потребителя товара, работы или услуги. Организации-производители, переработчики и продавцы, являясь юридически плательщиками, фактически являются сборщиками НДС. Производитель возмещает сумму НДС, предъявленную ему к оплате поставщиками сырья и материалов, при оплате переработчиком, продукции (полуфабрикатов). Переработчик возмещает сумму НДС, включённую в цену полуфабрикатов, при оплате готовой продукции продавцом. Продавец возмещает сумму НДС, предъявленную ему к оплате переработчиком, при реализации данной продукции потребителю (это происходит при уплате последним покупной цены товара). Никто не может возместить потребителю сумму НДС, предъявленную ему к оплате продавцом. Таким образом, сколько бы ни было промежуточных звеньев между изготовителем товара и его конечным потребителем, бремя уплаты НДС, в полном объёме, ложится на конечного потребителя.

Согласно Закону «О НДС», сумма НДС, подлежащая зачислению в бюджет, должна быть уплачена 22 числа месяца, следующего за отчётным месяцем (налоговым периодом).

Если сумма НДС, подлежащая зачислению в бюджет, на начало текущего месяца составила от 17 000 до 27 000 евро, плательщик обязан внести в бюджет сумму налога не позднее 15 и 25 числа текущего месяца и не позднее 5 числа следующего месяца, тремя частями. Суммы, составляющие данные три части, определяются:

- первая часть – исходя из облагаемых оборотов, осуществлённых в период с 1 по 10 число текущего месяца;
- вторая часть – исходя из облагаемых оборотов, приходящихся на период с 11 по 20 число текущего месяца;
- третья часть – исходя из облагаемых оборотов, приходящихся на период с 20 по последнее число текущего месяца.

В том случае, если сумма НДС, подлежащая уплате на начало текущего месяца, составила более 27 000 евро, плательщик обязан внести сумму НДС пятью частями не позднее 10, 15, 20, 25 числа текущего месяца и 5 числа последующего месяца.

Рекомендуемые нормативные правовые акты

1. О налоге на добавленную стоимость: Закон Республики Беларусь от 19 декабря 1991 г. // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. - 1999. - № 95.

2. О некоторых вопросах исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость: Декрет Президента Республики Беларусь от 17 мая 2001 г. № 14 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2001. - № 49.

3. О применении налога на добавленную стоимость при экспорте и импорте товаров (работ, услуг) в торговых отношениях с некоторыми государствами - участниками Содружества Независимых Государств: Указ Президента Республики Беларусь от 23 мая 2000 г. № 282 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2000. - № 51.

4. Об утверждении Положения «О порядке вычета, зачета либо возврата превышения сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных при приобретении товаров (работ, услуг) или ввозе товаров на таможенную территорию Республики Беларусь, над суммой налога на добавленную стоимость, исчисленной по реализации товаров (работ, услуг)»: Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 31 июля 2001 г. № 1128 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2001. - № 75.

2. О сроках уплаты в бюджет налога на добавленную стоимость: Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 29 января 2003 г. № 101 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2003. - № 14.

3. Об утверждении порядка применения нулевой ставки налога на добавленную стоимость при реализации работ (услуг): Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 17 февраля 2000 г. № 213 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2000. - № 22.

4. Об утверждении Инструкции «О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость»: Постановление Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 31 января 2004 г. № 16 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2004. - № 40.

ТЕМА 5 ОБЯЗАТЕЛЬСТВО ПО УПЛАТЕ АКЦИЗОВ

- 1 Понятие и особенности акцизов. Объект налогообложения.
- 2 Плательщики акцизов.
- 3 Правовые основы исчисления и уплаты акцизов.
- 4 Льготы по уплате акцизов, основания и порядок их предоставления.

1 Понятие и особенности акцизов. Объект налогообложения.

Акциз – это общегосударственный косвенный налог, взимаемый с оборотов по производству отдельных видов товаров (подакцизных товаров).

Для правильного понимания вопросов возникновения, изменения и прекращения обязательства по уплате акцизов необходимо назвать экономические признаки данного налога и сопоставить их с аналогичными признаками НДС.

1. Как и НДС, акциз – это косвенный налог. То есть, его сумма включается в отпускную цену товара.

2. В отличие от НДС, акциз – это однократно взимаемый налог. То есть акциз взимается на территории Республики Беларусь в отношении одного подакцизного товара только *один* раз, независимо от количества оборотов, совершаемых с этим товаром. В то время как НДС, взимается с каждого акта реализации продукции.

3. Акциз – это избирательно взимаемый налог. Если НДС взимается при совершении почти всех сделок и иных хозяйственных операций с любыми товарами, работами и услугами, то акциз взимается только с оборотов по реализации узкой группы товаров, именуемых подакцизными товарами.

Перечень подакцизных товаров установлен Законом Республики Беларусь от 19 декабря 1991 года «Об акцизах» и может уточняться актами Президента Республики Беларусь.

Таким образом, товар определённого вида может быть включён в перечень подакцизных товаров одним из следующих нормативно-правовых актов:

- Законом Республики Беларусь;
- Указом Президента Республики Беларусь;
- Декретом Президента Республики Беларусь.

При установлении перечня подакцизных товаров законодательство Республики Беларусь придерживается критериев мировой практики взимания акцизов. А именно: критерия высокого и постоянного спроса на товар и критерия достаточной материальной обеспеченности потребителя товара.

На сегодняшний день в перечень подакцизных товаров включены следующие виды товаров.

Товары (продукция), облагаемые акцизами:

- спирт гидролизный технический;
- спиртосодержащие растворы,
- алкогольная продукция (спирт питьевой, водка, ликеро-водочные изделия, коньяк, вино и иная алкогольная продукция, за исключением коньячного спирта и виноматериалов);
- пиво;
- табачная продукция;
- нефть сырая;
- автомобильные бензины;
- дизельное топливо;
- ювелирные изделия;
- автомобили легковые;
- микроавтобусы.

В соответствии с Декретом Президента от 3 августа 1999 года №31 «О дополнительных мерах по государственному регулированию производства и оборота алкогольной, непивевой спиртосодержащей продукции, спирта этилового из непивевого сырья и табачных изделий», водка, ликеро-водочные и табачные изделия, производимые в Республике Беларусь и предназначенные для реализации на территории Республики Беларусь, подлежат маркировке акцизными марками и специальными знаками в порядке, устанавливаемом Советом Министров Республики Беларусь.

Маркировка другой алкогольной продукции и табачных изделий акцизными марками и специальными знаками осуществляется в порядке, установленном законодательством.

Реализация алкогольной продукции и табачных изделий с нарушением законодательства без акцизных марок (специальных знаков), подтверждающих легальность ввоза или производства указанной продукции и изделий, влечёт наложение на должностных лиц и индивидуальных предпринимателей, виновных в совершении правонарушения, штрафа в размере от 50 до 300 базовых величин.

Согласно Закону Республики Беларусь от 19 декабря 1991 года «Об акцизах», объектом налогообложения акцизами являются следующие обороты с подакцизными товарами:

- обороты по производству (изготовлению) подакцизных товаров;
- обороты по ввозу подакцизных товаров на таможенную территорию Республики Беларусь;
- обороты по реализации товаров, ввезённых на таможенную территорию;
- обороты по производству подакцизных товаров из давальческого сырья;

Оборот по производству подакцизных товаров. Производство – это физическое изготовление товара. Обложение данного оборота акцизами – это один из отличительных признаков обязательства по уплате акцизов от

обязательства по уплате НДС. Если оборот по изготовлению товаров не облагается НДС, для возникновения обязательства по уплате НДС необходим факт передачи изготовленных товаров внутри предприятия для определённых целей (для использования в качестве основных средств или для непромышленного потребления). Оборот по изготовлению подакцизных товаров облагается акцизами **независимо** от наличия или отсутствия факта последующей **реализации** этих товаров. При изготовлении подакцизных товаров для налогообложения акцизами не имеет значения характер последующего пользования или распоряжения их производителем. Подакцизный товар может быть в последующем:

- реализован;
- передан в аренду (лизинг);
- использован для собственных нужд организации-производителя;
- передан работнику организации-производителя в качестве натуральной оплаты его труда.

Однако следует отметить, что включение облагаемого акцизами оборота в налогооблагаемую базу по акцизам за отчётный период осуществляется, не исходя из даты изготовления подакцизных товаров, а исходя из даты реализации и иного распоряжения произведёнными подакцизными товарами.

Оборот по ввозу подакцизных товаров на таможенную территорию. При обложении ввоза подакцизных товаров действуют те же принципы взимания косвенных налогов, что и при взимании НДС, а именно: принцип страны назначения и принцип страны происхождения.

В отношении подакцизных товаров, происходящих и ввозимых в Республику Беларусь с территории большинства государств, применяется принцип страны назначения. В отношении подакцизных товаров, происходящих и ввозимых с территории Российской Федерации, применяется принцип страны происхождения.

Оборот по реализации подакцизных товаров, ввезённых на таможенную территорию. Обложение акцизами данного оборота зависит от *вида* ставок акцизов, установленного законодательством в отношении ввезённых подакцизных товаров.

В том случае, если в отношении реализованных (ранее ввезённых) товаров установлены адвалорные (процентные) ставки, акцизы взимаются повторно, после обложения акцизами оборота по ввозу этих же товаров на таможенную территорию Республики Беларусь.

В том случае, если в отношении реализованных (ранее ввезённых) подакцизных товаров установлены твёрдые ставки, акцизы взимаются только в том случае, если они не взимались при ввозе этих товаров на таможенную территорию.

Оборот по производству подакцизных товаров из **давальческого сырья**. Этот оборот не выделяется Законом «Об акцизах», как отдельный облагаемый акцизами оборот. Согласно названному Закону – это тоже оборот по изготовлению подакцизных товаров. Однако это изготовление имеет свои правовые особенности. Под производством подакцизных товаров из

давальческого сырья понимается услуга, состоящая в изготовлении, переработке (обработке) предприятием подакцизных товаров из сырья и материалов, собственником которых является другое лицо. Таким образом, по договору об оказании услуг по переработке на давальческих условиях, одна сторона, заказчик (собственник сырья), обязуется предоставить другой стороне необходимые для переработки сырья и материалы и оплатить услуги по переработке, а другая сторона – исполнитель (переработчик) обязуется осуществить переработку предоставленного сырья и предоставить готовую продукцию (продукт переработки) заказчику. В данном случае обложению подлежит передача переработчиком заказчику готовой подакцизной продукции.

2 Плательщики акцизов.

Обязательство по уплате акцизов возникает только тогда, когда плательщик приобретает определённый правовой статус.

Согласно Закону Республики Беларусь «Об акцизах», плательщиками акцизов являются следующие субъекты:

- юридические лица;
- филиалы, представительства и другие структурные подразделения юридических лиц, имеющие обособленный (отдельный) баланс и расчетный (текущий) или иной счет;
- стороны договора простого товарищества (участники договора о совместной деятельности), которым поручено ведение общих дел, или получившие выручку от этой деятельности до ее распределения, а также индивидуальные предприниматели;
- индивидуальные предприниматели. Индивидуальные предприниматели, осуществляющие обороты с подакцизными товарами, являются плательщиками акцизов, независимо от размера и периода получения выручки. Это является одним из существенных отличий обязательства индивидуальных предпринимателей по уплате акцизов от обязательства по уплате НДС. Для возникновения последнего необходимо, чтобы выручка индивидуального предпринимателя составила более 40 тысяч евро за три последовательных месяца;

По общему правилу, плательщиком акцизов, в зависимости от облагаемого оборота, становится лицо, являющееся:

- изготовителем подакцизных товаров – при производстве подакцизных товаров;
- декларантом (лицом, ввозящим товары на таможенную территорию) – при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию;
- нанимателем – при оплате труда подакцизными товарами;
- исполнителем (переработчиком) – при производстве подакцизных товаров из давальческого сырья;
- арендодателем (лизингодателем) – при передаче подакцизных товаров в аренду (лизинг);

- продавцом – при реализации подакцизных товаров, ввезённых на таможенную территорию.

Закон Республики Беларусь от 19 декабря 1991 «Об акцизах» установил два исключения, связанных с возникновением обязательства по уплате акцизов при передаче подакцизных товаров в аренду за пределы Республики Беларусь и при изготовлении подакцизных товаров из давальческого сырья за пределами Республики Беларусь. В обоих названных случаях речь не идёт об оборотах по реализации подакцизных товаров на экспорт, так как данные товары (предметы аренды) или продукты переработки (подакцизные товары, изготовленные из давальческого сырья) будут возвращены на территорию Республики Беларусь.

Так, по подакцизным товарам, производимым из давальческого сырья за пределами Республики Беларусь, плательщиком акцизов является субъект хозяйствования (юридическое лицо или индивидуальный предприниматель), являющийся собственником давальческого сырья, реализующий эти товары.

По подакцизным товарам, переданным в аренду (лизинг) за пределами территории Республики Беларусь, плательщиком акцизов является арендатор (лизингополучатель).

3 Правовые основы исчисления и уплаты акцизов.

Согласно Закону Республики Беларусь от 19 декабря 1991 года «Об акцизах», исчисление суммы акцизов, подлежащей зачислению в бюджет, осуществляется в два этапа (стадии):

- определение налоговой базы;
- исчисление суммы акцизов, подлежащей зачислению в бюджет.

Остановимся на каждом из названных этапов.

Первый этап. Определение налоговой базы.

При реализации подакцизных товаров продавец, независимо от того, является ли он плательщиком акцизов или нет, при включении в отпускную цену товара суммы акцизов обязан выделить её в расчётных документах.

Особенности определения налоговой базы обусловлены видами ставок акцизов.

В отличие от ставок НДС, установленных Законом «О НДС», ставки акцизов устанавливаются Советом Министров Республики Беларусь по согласованию с Президентом Республики Беларусь.

В отношении каждого вида подакцизных товаров установлена отдельная ставка.

В соответствии с Законом «Об акцизах» Совет Министров наделён правом установления ставок акцизов двух видов:

- *адвалорных (процентных)* ставок;
- *твёрдых* ставок.

Адвалорная (процентная) ставка – это ставка, установленная в процентах от стоимости подакцизного товара.

Твёрдая ставка акцизов – это ставка, установленная в абсолютной сумме

на физическую единицу измерения подакцизного товара.

В связи с тем, что в отношении каждого вида подакцизных товаров установлена отдельная ставка, налоговая база определяется плательщиком по каждому виду подакцизных товаров.

Если в отношении подакцизного товара актом Совета Министров установлена адвалорная ставка, то налоговой базой является **стоимость** отгруженных, использованных на собственные нужды и переданных в аренду подакцизных товаров данного вида за налоговый период.

Если в отношении подакцизного товара актом Совета Министров установлена твёрдая ставка, то налоговой базой является **натуральный объём** отгруженных, использованных на собственные нужды и переданных в аренду подакцизных товаров данного вида за налоговый период.

Стоимость и натуральный объём, ввезённых на таможенную территорию подакцизных товаров, в налоговую базу не включаются, так как с оборотов по ввозу акцизы взимаются таможенными органами Республики Беларусь с каждого акта ввоза.

Налоговым периодом по уплате акцизов является календарный месяц.

Определение даты реализации подакцизных товаров для целей включения их стоимости или объёма в налоговую базу (облагаемый оборот) осуществляется по тем же правилам, что и при определении налоговой базы по налогу на добавленную стоимость.

Законом «Об акцизах» также установлено, что дата реализации подакцизных товаров определяется в зависимости от типа учётной политики, которого придерживается плательщик. Для целей определения даты реализации подакцизных товаров установлены два типа учётной политики, которые установлены для определения налоговой базы по НДС.

1. Политика определения даты реализации подакцизных товаров, исходя из даты отгрузки товаров, выполнения работ, оказания услуг.

2. Политика определения даты реализации продукции, исходя из даты поступления денежных средств за отгруженные подакцизные товары, но не позднее *шестидесяти* дней после даты отгрузки данных товаров.

Определение налоговой базы по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твёрдые ставки, сложностей не представляет. Необходимо суммировать объёмы отгруженных (переданных) партий подакцизных товаров за налоговый период.

А вот для определения налоговой базы по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные ставки, Закон от 19 декабря 1991 «Об акцизах» и Инструкция «О порядке исчисления и уплаты акцизов», утверждённая Постановлением Министерства по налогам и сборам от 15 марта 2002 года №28, содержат ряд правил. Необходимость их установления вызвана вопросом, что считать стоимостью подакцизных товаров?

По общему правилу, стоимость подакцизных товаров определяется исходя из отпускных цен, с включением в них суммы акцизов.

В случае, если отпускная цена на данный вид подакцизных товаров отсутствует, стоимость подакцизных товаров определяется исходя из

максимальных отпускных цен, применяемых данным плательщиком на аналогичные товары собственного производства на момент передачи (отгрузки) оцениваемых подакцизных товаров.

В случае, если такие цены отсутствуют, стоимость подакцизных товаров определяется исходя из рыночных цен, сложившихся в данном регионе на аналогичные товары в предыдущем отчетном периоде.

Отпускная цена на подакцизные товары может отсутствовать в следующих случаях:

- использования произведённых подакцизных товаров для собственных нужд изготовителя;
- безвозмездной передачи произведённых подакцизных товаров;
- передачи подакцизных товаров в аренду (лизинг);
- в иных случаях.

При этом в случае, если подакцизный товар выпускается разных сортов и марок и плательщиком по ним не ведется отдельный учет, тогда облагаемый оборот определяется по максимальным ценам аналогичного подакцизного товара, независимо от сорта и марки этого товара. При условии обеспечения плательщиком отдельного учета по каждому сорту, марке подакцизного товара облагаемый оборот должен определяться исходя из максимальных отпускных цен по каждому конкретному сорту, марке.

Второй этап. Исчисление суммы акцизов, подлежащей зачислению в бюджет.

Процесс исчисления суммы акцизов, также как и определение налоговой базы по данному налогу, зависит от установленного актом Совета Министров Республики Беларусь вида ставок акцизов в отношении конкретного подакцизного товара.

Согласно Закону Республики Беларусь от 19 декабря 1991 года «Об акцизах», сумма акцизов по товарам (за исключением товаров, ввозимых на территорию Республики Беларусь), на которые установлены адвалорные (процентные) ставки акцизов, определяется по следующей формуле:

$$C = N \times \frac{A}{100\% - A},$$

C – сумма акцизов;

N - налоговая база, то есть стоимость товара без учета суммы акциза, включённой в цену товара;

A - ставка акцизов в процентах.

В случае применения рыночных цен, сложившихся в данном регионе на аналогичный товар при исчислении акцизов, сумма акцизов определяется по формуле

$$C = P \times A,$$

C - сумма акцизов;

P - рыночная цена;

A - ставка акцизов в процентах.

В случае, если в отношении подакцизного товара установлена твёрдая ставка, сумма акцизов определяется по формуле:

$$C = O \times A,$$

C - сумма акцизов;

O - объект налогообложения (объем продукции в натуральном выражении);

A - специфическая ставка акцизов.

Полученная сумма может быть уменьшена на сумму налоговых вычетов.

В соответствии с законодательством, из суммы акцизов подлежат вычету следующие суммы:

- суммы акцизов, предъявленные данному плательщику к оплате поставщиками, за подакцизные товары, использованные данным плательщиком в качестве сырья для производства подакцизных товаров;

- суммы акцизов, уплаченные самим плательщиком на территории Республики Беларусь по подакцизным товарам, использованным в качестве сырья для изготовления готовой подакцизной продукции.

Суммы акцизов, предъявленные плательщику к оплате поставщиками, либо уплаченные самим плательщиком по подакцизным товарам, используемым данным плательщиком для производства товаров, не облагаемых акцизами, относятся на себестоимость неподакцизной продукции и зачету (возврату) не подлежат.

Уплата акцизов производится не позднее 22-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором произведена реализация подакцизных товаров.

В том случае, если сумма налога, подлежащая зачислению в бюджет по расчёту, имеющемуся на начало месяца, составила от 17 000 до 27 000 евро, плательщик обязан внести сумму акцизов частями не позднее 15 и 25 числа текущего месяца и 5 числа следующего месяца. До 15 числа уплачивается сумма акцизов, исчисленная исходя из облагаемых акцизами оборотов, приходящихся на период с 1 по 10 число текущего месяца; до 25 числа уплачивается сумма с оборотов, приходящихся на период с 11 по 20 число текущего месяца, до 5 числа следующего месяца уплачивается сумма исчисленная с оборотов, приходящихся на период с 21 по последнее число текущего месяца.

При превышении суммы акцизов величины 27 000 евро сумма акцизов за последующий месяц уплачивается пятью частями.

Нормы, устанавливающие обязанность плательщика уплачивать сумму акцизов частями, направлены на стабилизацию поступлений в бюджет сумм акцизов.

4 Льготы по уплате акцизов, основания и порядок их предоставления.

Акциз – это избирательный налог. Он включается в отпускную цену узкой группы товаров, потребителями которых являются обеспеченные слои населения. Поэтому налоговое законодательство содержит незначительное

количество оснований освобождения от уплаты акцизов по сравнению с другими налогами.

Закон «Об акцизах» устанавливает две формы предоставления льгот по уплате акцизов:

- освобождение от акцизов отдельных оборотов, предметом которых являются определённые подакцизные товары;

- применение в отношении подакцизного товара ставки ноль (0) процентов.

Такие же формы предоставления льгот содержит и законодательство, регулирующее исчисление и уплату НДС, с той разницей, что количество оборотов, не подлежащих обложению НДС, намного выше.

Не подлежат обложению акцизами следующие обороты:

1. Обороты, предметом которых являются следующие подакцизные товары:

- спиртосодержащие лекарственные, лечебно-профилактические, диагностические средства и препараты, допущенные к производству и (или) применению на территории Республики Беларусь в установленном законодательством порядке;

- спиртосодержащие средства, изготавливаемые аптечными организациями по индивидуальным рецептам, включая гомеопатические препараты;

- спиртосодержащие средства и препараты ветеринарного назначения, допущенные к производству и (или) применению на территории Республики Беларусь в установленном законодательством порядке;

- спирт, отгруженный (отпущенный) для производства лекарственных препаратов субъектами хозяйствования Республики Беларусь, которым разрешено их производство. При реализации или использовании спирта не по целевому назначению эти субъекты хозяйствования уплачивают акцизы в общеустановленном порядке.

2. Обороты по ввозу на таможенную территорию и по реализации ввезённых на таможенную территорию товаров, предметом которых является нефть.

3. Обороты по добыче нефти на территории Республики Беларусь, при условии её поставок производственными объединениями "Белоруснефть" и "Белгеология" на переработку.

4. Обороты по реализации подакцизных товаров на экспорт, при условии вывоза соответствующих товаров с таможенной территории Республики Беларусь.

Эта норма не распространяется на экспорт подакцизных товаров в страны, в отношении которых Республика Беларусь осуществляет взимание акцизов по принципу страны происхождения.

Второй формой предоставления льгот по уплате акцизов является применение ставки ноль (0) процентов в отношении определённых оборотов с определёнными подакцизными товарами.

Применение данной ставки означает полное освобождение оборотов с

этими товарами от обложения акцизами.

Ставка (0) процентов применяется в отношении следующих оборотов:

- отпуска на ректификацию организациям Республики Беларусь спирта-сырца из пищевого сырья, (включая передачу спирта-сырца на ректификацию внутри организации);

- отпуска ректифицированного спирта организациям Республики Беларусь на производство алкогольной продукции, уксуса. При реализации или использовании спирта не по целевому назначению эти организации уплачивают акцизы в общеустановленном порядке.

Согласно Инструкции «О порядке исчисления и уплаты акцизов, утверждённой Постановлением Министерства по налогам и сборам от 15 марта 2002 года №28, плательщики обязаны обеспечить отдельный учет реализации (отпуска) товаров, облагаемых по нулевой ставке. В случае отсутствия отдельного учета отпуска названных товаров исчисление акцизов производится в общеустановленном порядке.

При установлении не подлежащих обложению акцизами оборотов, нулевых ставок по акцизам, исключении товаров из перечня подакцизных товаров данные льготы, нулевые ставки, исключения применяются по товарам, отгруженным и оплаченным с момента установления этих льгот, нулевых ставок, исключений.

При отмене льгот, нулевых ставок по акцизам, включении товаров в перечень подакцизных товаров исчисление акцизов производится по товарам, отгруженным и оплаченным с момента отмены льгот, нулевых ставок, включения товаров в перечень подакцизных товаров и установления ставок акцизов на эти товары.

Рекомендуемые нормативные правовые акты

1. Об акцизах: Закон Республики Беларусь от 19 декабря 1991 г. N 1321-XII В редакции Закона от 30 декабря 1997 г. // Ведомости Национального собрания Республики Беларусь. – 1998. - № 4.

2. Об утверждении Инструкции о порядке исчисления и уплаты акцизов: Постановление Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 15 марта 2002 №28 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2002. - №43.

ТЕМА 6

ОБЯЗАТЕЛЬСТВО ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ НА ДОХОДЫ И ПРИБЫЛЬ

1 Правовые основы исчисления и уплаты налога на прибыль.

2 Налог на доходы. Объект обложения.

3 Правовые основы налогообложения доходов в отдельных сферах деятельности.

1 Правовые основы исчисления и уплаты налога на прибыль.

Налог на прибыль – это прямой общегосударственный налог, исчисляемый исходя из полученной плательщиком в отчётном периоде налогооблагаемой прибыли.

Объектом обложения данным налогом является *налогооблагаемая* прибыль, полученная организацией за отчётный период.

Налогооблагаемая прибыль – это часть (компонент) балансовой прибыли организации, определяемая посредством вычета из балансовой прибыли части прибыли, не подлежащей налогообложению в соответствии с законодательством. Данная часть прибыли именуется *льготируемой* прибылью.

Таким образом, балансовая прибыль состоит из двух составных частей:

- налогооблагаемой прибыли;
- льготируемой прибыли.

Балансовая прибыль – это сумма прибыли, полученная организацией от реализации продукции (работ, услуг), и сумма доходов от внереализационных операций, уменьшенная на сумму расходов по этим операциям. Балансовая прибыль – это часть выручки за вычетом затрат, относимых на себестоимость продукции (работ, услуг).

В свою очередь выручка организации состоит из двух частей:

- балансовой прибыли;
- затрат, относимых на себестоимость продукции (работ, услуг).

Структура выручки организации
таблица

Выручка организации				
НДС, акцизы и другие косвенные налоги (сборы).	Затраты, относимые на себестоимость продукции.	Балансовая прибыль		
		Льготируемая прибыль.	Налогооблагаемая прибыль	
			Сумма налога на прибыль	Чистая прибыль

Согласно Закону Республики Беларусь от 22 декабря 1991 года «О налогах на доходы и прибыль предприятий, объединений, организаций» плательщиками налога на прибыль являются следующие субъекты:

- юридические лица, включая организации с иностранными инвестициями;
- филиалы и представительства;
- хозяйственные группы;
- участники договора о совместной деятельности, которым поручено ведение расчётов с бюджетом, либо участники, получившие выручку от такой

деятельности до её распределения.

Определение суммы налога на прибыль осуществляется в три этапа (стадии):

- определение выручки;
- определение суммы балансовой прибыли;
- определение суммы налогооблагаемой прибыли и суммы налога.

Рассмотрим каждый из названных этапов.

Первый этап. Определение выручки организации-плательщика.

Выручка за налоговый период (календарный месяц) определяется как совокупность средств, полученных от реализации продукции (работ, услуг), и средств от внереализационных операций.

Выручка от реализации продукции формируется плательщиком в зависимости от типа учётной политики, которого он придерживается. Типы учётной политики и правила их применения для целей налогообложения установлены Законами Республики Беларусь от 19 декабря 1991 года «О НДС» и от 19 декабря 1991 года «Об акцизах».

Дата реализации продукции определяется, исходя из даты отгрузки товаров, выполнения работ, оказания услуг, либо исходя из даты оплаты продукции, но не позднее 60 дней после даты отгрузки.

Второй этап. Определение суммы балансовой прибыли организации.

Для определения размера балансовой прибыли из суммы выручки, полученной на первом этапе, вычитаются суммы затрат, относимых, в соответствии с Законодательством, **на себестоимость** продукции (работ услуг). Согласно Закону от 22 декабря 1991 «О налогах на доходы и прибыль предприятий, объединений, организаций» данные затраты именуются затратами на производство и реализацию продукции (работ, услуг). Однако разницы между двумя названными терминами: «затраты, относимые на себестоимость продукции» и «затраты на производство и реализацию продукции» нет. Экономико-правовая составляющая двух названных понятий – одинакова.

Порядок определения затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) на сегодняшний день регулируется следующими нормативно-правовыми актами:

- Законом от 22 декабря 1991 «О налогах на доходы и прибыль предприятий, объединений, организаций»;

- Инструкцией «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налогов на доходы и прибыль», утверждённой Постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 31 января 2004 года № 19;

- Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), утверждёнными Министерством экономики Республики Беларусь 26.01.1998 №19-12/397, Министерством статистики и анализа Республики Беларусь 30.01.1998 №01-21/8, Министерством финансов Республики Беларусь 30.01.1998 №3, Министерством труда Республики Беларусь 30.01.1998 №03-02-07/300.

Особенности состава затрат в отдельных отраслях экономики

устанавливаются актами Республиканских органов, осуществляющих управление данными отраслями, в том числе министерств, комитетов при Совете Министров. Данные акты подлежат обязательному согласованию с Министерством экономики, Министерством труда и социальной защиты населения, Министерством статистики и анализа и Министерством финансов.

Согласно «Основным положениям по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг)», себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку использованных в процессе производства продукции природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, нематериальных активов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию.

Затраты, образующие себестоимость продукции (работ, услуг), группируются в соответствии с их экономическим содержанием по следующим элементам:

- I. Материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- II. Расходы на оплату труда;
- III. Амортизация основных средств и нематериальных активов;
- IV. Отчисления на социальные нужды;
- V. Прочие затраты.

I. Материальные затраты включают в себя следующие виды затрат:

- стоимость, приобретаемых со стороны, сырья и материалов, которые входят в состав вырабатываемой продукции, образуя ее основу или являясь необходимым компонентом при изготовлении продукции;

- стоимость приобретенных материалов, используемых при производстве продукции (работ, услуг) для обеспечения технологического процесса, для упаковки продукции или расходующихся на другие производственные и хозяйственные нужды (проведение испытаний, контроль, содержание, ремонт и эксплуатация основных средств, используемых в предпринимательской деятельности, инвентаря, хозяйственных принадлежностей, специальной оснастки, специальной одежды и прочее);

- стоимость работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними предприятиями;

- стоимость природного сырья, потребленного в процессе производства продукции;

- и другие.

II. Расходы на оплату труда включают в себя следующие виды затрат:

- выплаты по заработной плате, исчисленные в соответствии с трудовым законодательством;

- стоимость продукции, выдаваемой в порядке натуральной оплаты работникам;

- выплаты по системам премирования рабочих, руководителей, специалистов и служащих за производственные результаты, в размерах, предусмотренных действующим законодательством;

- выплаты компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда;

III. Амортизация основных средств и нематериальных активов включает в себя суммы амортизационных отчислений.

Под суммами амортизационных отчислений понимаются суммы, начисляемые исходя из стоимости основных средств и нематериальных активов, используемых в предпринимательской деятельности плательщика и направляемые в амортизационный фонд организации. Цель амортизации – аккумуляция суммы денежных средств, достаточных для приобретения новых основных средств, взамен списанных по износу и новых нематериальных активов взамен активов, утративших своё экономическое значение.

Размеры амортизационных отчислений устанавливаются законодательством Республики Беларусь.

IV. Отчисления на социальные нужды включают в себя обязательные отчисления в Фонд социальной защиты населения и Государственный фонд содействия занятости, от всех видов оплаты труда работников, занятых в производстве соответствующей продукции (работ, услуг), независимо от источников выплат, кроме тех, на которые страховые взносы не начисляются.

V. Прочие затраты включают в себя следующие виды затрат:

- налоги, сборы (пошлины), отчисления в государственные целевые бюджетные и внебюджетные фонды, включаемые в соответствии с налоговым законодательством в себестоимость продукции, товаров (работ, услуг). В соответствии с действующим законодательством в себестоимость продукции могут быть включены суммы следующих налогов (сборов):

а) земельного налога;

б) налога за пользование природными ресурсами (экологического налога);

в) чрезвычайного налога;

- страховые взносы по видам обязательного страхования;

- расходы на оплату услуг связи;

- плата за подготовку и переподготовку кадров;

- оплата консультационных, информационных и аудиторских услуг на проведение обязательных аудиторских проверок в соответствии с законодательством;

- расходы на рекламу;

- оплата работ по сертификации продукции, товаров, работ, услуг;

- командировочные и представительские расходы;

- и другие затраты.

Рассмотреть в рамках данного издания все виды затрат, включаемых в себестоимость продукции, не представляется возможным.

Необходимо отметить, что перечень статей затрат, их состав и методы распределения по видам продукции (работ, услуг), а также порядок оценки остатков незавершенного производства определяются отраслевыми методическими рекомендациями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) с учетом характера и структуры производства.

Затраты на производство продукции (работ, услуг) включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) того отчетного периода, к которому они относятся, независимо от времени оплаты. Отдельные виды затрат (затраты на подготовку и освоение производства, погашение стоимости специальных инструментов и приспособлений и т.п.), в отношении которых нельзя точно установить, к какому калькуляционному периоду они относятся, а также затраты сезонных отраслей промышленности включаются в затраты на производство в сметно-нормализованном порядке, определяемом в отраслевых методических рекомендациях.

Однако существуют затраты, сходные по своей экономической природе с затратами, включаемыми в себестоимость продукции, которые, тем не менее, не подлежат включению в себестоимость продукции.

Такие затраты можно классифицировать на три вида:

- затраты на создание и содержание определённых объектов (фондов);
- затраты, связанные с выполнением определённых работ (услуг);
- затраты, осуществляемые сверх норм, установленных законодательством.

1. Затраты на создание и содержание определённых объектов (фондов).

Не подлежат включению в себестоимость продукции затраты любого вида, любого из пяти элементов затрат, если они были осуществлены на создание и содержание культурно-бытовых и других непроизводственных объектов, находящихся на балансе предприятий, в том числе:

- медико-санитарных частей (кроме медпунктов);
- детских садов;
- пионерских лагерей;
- домов культуры (клубов);
- санаториев (профилакториев);
- и других.

2. Затраты, связанные с выполнением определённых работ (услуг). Не подлежат включению в себестоимость затраты на осуществление тех работ (услуг), которые либо не связаны с уставными видами деятельности данной организации, либо те, которые должны осуществляться в соответствии с гражданским законодательством контрагентами данной организации.

К данным работам (услугам) относятся, в частности:

- индивидуальное опробирование отдельных видов машин (механизмов) и комплексное опробирование (вхолостую) всех видов оборудования и технических установок с целью проверки качества их монтажа (их обязана осуществлять организация-изготовитель оборудования);

- шефмонтаж, осуществляемый заводами - поставщиками оборудования или по их поручению специализированными предприятиями;

- осуществление дирекцией, либо группой технического надзора строящегося предприятия, функций управления (надзора) данным объектом;

- приемка новых предприятий и объектов при вводе в эксплуатацию;

- подготовка кадров для работы на вновь вводимом в действие предприятии;

- создание и совершенствование систем и средств управления;
- любые работы (услуги), не связанные с производством продукции (работы по благоустройству городов и поселков, оказание помощи сельскому хозяйству и другие виды работ).

3. Затраты, осуществляемые сверх норм, установленных законодательством.

В отношении ряда затрат законодательство устанавливает фиксированные, предельные или процентные нормативы. При превышении данных нормативов суммы, превышающие эти нормативы, включению в себестоимость продукции не подлежат.

В частности, установлены следующие нормативы:

- нормы возмещения, связанные с командировками работников;
- размеры взносов по обязательному страхованию;
- системы премирования работников;
- нормы представительских расходов, установленные Постановлением Совета Министров от 10 мая 2001 №676 «О нормах расходов на приём и обслуживание иностранных делегаций и отдельных лиц»;
- нормы расходования средств на маркетинговые услуги и рекламу, установленные Постановлением Совета Министров от 1 июня 2001 №831;
- нормы расходов на проведение обязательных аудиторских проверок;
- и другие.

После исключения из выручки затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), происходит образование балансовой прибыли. Следует отметить, что это имеет место не во всех случаях. В начальный период рыночных реформ (1992 – 1997 года) имели место случаи, когда выручки организации было недостаточно для покрытия и половины затрат, включаемых в себестоимость продукции. Проблема отрицательных финансовых результатов хозяйственной деятельности в отдельных отраслях не решена и сегодня. При отсутствии балансовой прибыли соответственно не может образоваться и налогооблагаемая прибыль, а, следовательно, у убыточных организаций отсутствует объект обложения налогом на прибыль.

Балансовая прибыль формируется, исходя из прибыли, полученной от реализации продукции (работ, услуг) и доходов от внереализационных операций.

Под доходами от внереализационных операций понимаются доходы от операций, непосредственно не связанных с производством товаров (работ, услуг), уменьшенные на сумму расходов по таким операциям, в том числе:

- суммы средств, полученные от операций по сдаче имущества в аренду (лизинг);
- безвозмездно полученные денежные средства и иные ценности.

Согласно статье Закона Республики Беларусь от 22 декабря 1991 «О налогах на доходы и прибыль предприятий, объединений, организаций», в состав доходов от внереализационных операций для целей налогообложения (а значит и в размер балансовой прибыли) не включаются следующие суммы средств (стоимость имущества):

- средства, поступающие из созданных, в соответствии с законодательством Республики Беларусь, фондов и бюджета Республики Беларусь, а также из бюджета Союзного государства, и использованные по целевому назначению;

- взносы в уставный фонд, которые производятся учредителями в порядке, установленном законодательством;

- средства, полученные субъектами хозяйствования в порядке долевого участия в строительстве жилья, содержании объектов непроектной сферы, и использованные по целевому назначению;

- имущество, возвращенное собственнику либо участнику организации при ее ликвидации или выходе из состава участников, ранее внесенное в качестве вклада в уставный фонд этой организации, в части увеличения его стоимости, полученной в результате переоценки, проведенной в установленном законодательством порядке в процессе деятельности данной организации;

- и другие.

Второй этап исчисления и уплаты суммы налога на прибыль завершается определением размера балансовой прибыли организации.

Третий этап. Определение суммы налогооблагаемой прибыли и суммы налога.

Как уже отмечалось ранее, балансовая прибыль состоит из налогооблагаемой прибыли и льготированной прибыли. Таким образом, для получения налогооблагаемой прибыли следует вычесть из суммы балансовой прибыли сумму льготированной прибыли.

Но, следует отметить, что наряду с суммой льготированной прибыли из балансовой прибыли для целей налогообложения налогом на прибыль, подлежат исключению и другие суммы:

- сумма прибыли, полученной данным плательщиком от дивидендов и приравненных к ним доходов, облагаемых налогом на доходы. При этом, следует отметить, что в данном случае речь идёт о сумме полученных плательщиком дивидендов от учреждённых им юридических лиц, а не о дивидендах, выплачиваемых данным плательщиком своим учредителям. Последние выплачиваются из суммы средств, оставшихся в распоряжении организации после уплаты всех налогов, в том числе и налога на прибыль;

- сумма прибыли, полученной от осуществления лотерейной деятельности;

- сумма прибыли, полученной от игорного бизнеса;

- сумма прибыли (убытка), полученной от реализации (погашения) ценных бумаг.

Все эти суммы подлежат исключению из балансовой прибыли для целей определения налогооблагаемой прибыли, потому что они облагаются налогом на доходы, и если бы они не исключались из балансовой прибыли для целей определения налогооблагаемой прибыли, имело бы место двойное налогообложение этих сумм. Один раз данные суммы облагались бы налогом на доходы, второй раз – налогом на прибыль. Дивиденды облагались бы в

таким случае прямыми налогами вообще три раза: один раз – налогом на прибыль, так как они выплачиваются из суммы чистой прибыли, оставшейся после уплаты налога на прибыль, второй раз – налогом на доходы, и в третий раз – снова налогом на прибыль, так как они включались бы в налогооблагаемую прибыль организации-получателя дивидендов. Поэтому, законодательством предусмотрено исключение сумм средств, облагаемых налогом на доход, из балансовой прибыли для целей налогообложения.

Для целей определения налогооблагаемой прибыли из балансовой прибыли подлежит исключению сумма налога на недвижимость (в части налога на основные производственные и непроизводственные фонды, с зачетом налога, уплаченного за рубежом).

Таким образом, для определения налогооблагаемой прибыли из балансовой прибыли необходимо вычесть суммы, облагаемые налогом на доход, суммы налога на недвижимость и сумму льготированной прибыли.

Льготируемую прибыль составляют суммы, не подлежащие налогообложению налогом на прибыль. Это суммы, в отношении которых Законом «О налогах на доходы и прибыль предприятий, объединений, организаций» предусмотрены льготы в виде полного освобождения от уплаты налога на прибыль.

Суммы, составляющие льготированную прибыль, условно можно подразделить на три группы:

- суммы прибыли, *фактически израсходованные* на реализацию мероприятий прямо установленных Законом «О налогах на доходы и прибыль»;

- суммы прибыли, *полученные от осуществления* определённых Законом «О налогах на доходы и прибыль» видов деятельности, независимо от целей их расходования.

Следует отметить, что данные группы в учётной документации не выделяются, но условное разделение сумм льготированной прибыли на данные группы позволяет лучше воспринять состав льготированной прибыли.

Рассмотрим виды сумм льготированной прибыли, относящихся к двум названным группам.

1. Суммы прибыли, *фактически израсходованные* на реализацию мероприятий прямо установленных Законом «О налогах на доходы и прибыль».

К этой группе относятся следующие суммы:

- суммы прибыли, фактически использованные на мероприятия по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС в соответствии с республиканской программой;

- суммы прибыли фактически использованные на проведение природоохранных и противопожарных мероприятий, научно-исследовательских, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ. При этом, следует иметь в виду, что общая сумма льготированной прибыли, использованная на оба вида названных мероприятий, не может превышать 50 процентов балансовой прибыли организации;

- суммы прибыли, направленные на финансирование капитальных вложений производственного назначения и жилищного строительства. Данные суммы могут быть исключены из балансовой прибыли для целей налогообложения при условии полного использования сумм начисленного амортизационного фонда на 1-е число месяца, в котором прибыль была направлена на такие цели;

- суммы затрат по содержанию находящихся на балансе организации-плательщика объектов социально-культурного значения, прямо указанных в Законе «О налогах на доходы и прибыль». При этом, сумма льготируемой прибыли, направленная на содержание таких объектов не может превышать нормативы затрат на содержание аналогичных учреждений, содержащихся за счет средств бюджета. Суммы, направленные на содержание названных учреждений, не подлежат включению в себестоимость продукции, а исключаются из балансовой прибыли уже на третьем этапе определения суммы налога на прибыль. Такое правило установлено в целях упрощения учёта и контроля за правильностью включения затрат в себестоимость продукции.

2. Вторую группу сумм льготируемой прибыли составляют суммы прибыли, полученные от осуществления определённых Законом «О налогах на доходы и прибыль» видов деятельности.

К таким суммам относятся:

- суммы прибыли производственных мастерских, опытно-экспериментальных заводов, подсобных хозяйств и других предприятий учебных заведений, полученные от практического обучения студентов и учащихся;

- суммы арендной платы за аренду государственного имущества, сдаваемого в аренду по согласованию с Министерством экономики Республики Беларусь и его территориальными органами, полностью перечисляются в доход соответствующего бюджета;

- суммы прибыли, полученные фармацевтическими предприятиями от реализации потребителям Республики жизненно необходимых лекарственных препаратов (по перечню, утвержденному Министерством здравоохранения Республики Беларусь), полученные в течение первых двух лет с момента начала производства;

- суммы прибыли, полученные от производства продуктов детского питания;

- суммы прибыли, полученные сельскохозяйственными производственными кооперативами, сельскохозяйственными унитарными предприятиями и другими сельскохозяйственными предприятиями от реализации произведенной ими продукции растениеводства (кроме цветов, декоративных растений) и животноводства (кроме пушного звероводства), рыбоводства и пчеловодства;

- суммы прибыли, полученные организациями бытового обслуживания населения, расположенными в сельской местности, в первые три года после их государственной регистрации;

- суммы прибыли, полученные коммерческими организациями с иностранными инвестициями с долей иностранного капитала более 30% от реализации продукции (работ, услуг) собственного производства, полученные в течение первых трёх лет с момента открытия прибыли;

- и другие суммы прибыли, предусмотренные Законом «О налогах на доходы и прибыль предприятий, объединений, организаций».

С 1 января 2005 года в Закон «О налогах на доходы и прибыль» будут внесены изменения и дополнения, согласно которым количество видов сумм льготируемой прибыли будет снижено. Это вызвано тем, что в условиях рыночной экономики прямое и косвенное налогообложение должно сочетаться, а большой спектр видов сумм льготируемой прибыли зачастую приводил к отсутствию налогооблагаемой прибыли даже у финансово-достаточных организаций.

Следует отметить, что льготы, в виде исключения сумм льготируемой прибыли из балансовой прибыли, не предоставляются в отношении прибыли, полученной от осуществления совместной деятельности.

После исключения из балансовой прибыли сумм, облагаемых налогом на доход, сумм налога на недвижимость, сумм льготируемой прибыли происходит образование налогооблагаемой прибыли.

Налогооблагаемая прибыль является объектом налогообложения налогом на прибыль.

Сумма налогооблагаемой прибыли, образовавшаяся в отчётном периоде (месяце), является налоговой базой по налогу на прибыль.

Сумма налога на прибыль, подлежащая зачислению в бюджет, исчисляется по формуле:

$$C = H \times C\%$$

C – сумма налога на прибыль;

H – налоговая база (налогооблагаемая прибыль);

C%. – это ставка налога на прибыль.

На сегодняшний день Законом «О налогах на доходы и прибыль» и Законом «О бюджете на 2004 год» установлена ставка налога на прибыль двадцать четыре (24%) процента.

Достаточно продолжительный период, вплоть до 1 января 2004 года, в Республике Беларусь, наряду с названной ставкой, применялась льготная (пониженная) ставка налога на прибыль – 15%. Она применялась в отношении малых предприятий. Но, на сегодняшний день, она отменена, так как малым предприятиям законодательством предоставлена возможность перехода на упрощённую систему налогообложения.

Совет Министров Республики Беларусь вправе снизить (но не более, чем в два раза) ставку налога на прибыль, полученную от реализации продукции (работ, услуг) собственного производства предприятиями, включенными в перечень высокотехнологичных предприятий, утверждаемый Советом Министров Республики Беларусь.

2 Налог на доходы. Объект обложения.

Налог на доходы организаций - это прямой общегосударственный налог, объектом обложения которого являются дивиденды и приравненные к ним доходы.

Плательщиками данного налога являются те же субъекты, которые являются плательщиками налога на прибыль.

После уплаты суммы налога на прибыль у организации-плательщика остаётся часть налогооблагаемой прибыли. Эта часть налогооблагаемой прибыли именуется *чистой прибылью* или *средствами, остающимися в распоряжении предприятия*. Из этой суммы выплачиваются местные прямые сборы. Остальная часть чистой прибыли направляется в фонды предприятия. Из этой же суммы организация вправе выплачивать дивиденды своим учредителям. При осуществлении таких выплат организация обязана удержать из сумм дивидендов суммы двух налогов:

- налога на доходы организаций, если получателями дивидендов (учредителями) являются организации;
- подоходного налога, если получателями дивидендов (учредителями) являются физические лица.

Таким образом, при выплате дивидендов из чистой прибыли, плательщик налога на прибыль становится налоговым агентом.

А плательщиками налога на доходы являются учредители данной организации – получатели дивидендов, при условии, что они являются организациями.

Объектом налогообложения налогом на доход являются *дивиденды и приравненные к ним доходы*.

Дивидендом 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.

К дивидендам приравниваются доходы, получаемые по соглашениям (долговым обязательствам), предусматривающим участие в прибылях. Например, договором может быть предусмотрено предоставление субъекту, поставившему продукцию, право на участие в прибылях другой организации, созданной покупателем продукции, хотя организация-поставщик не является участником организации, созданной покупателем.

Закон «О налогах на доходы и прибыль, предприятий, объединений, организаций» устанавливает перечень доходов, не подлежащих обложению налогом на доходы.

К таким суммам относятся:

- суммы дивидендов, начисляемые на принадлежащие Республике Беларусь и (или) административно-территориальным единицам акции (доли, паи);
- выплаты участнику (акционеру) организации в денежной или натуральной форме и размере, не превышающем его взноса (вклада) в

уставный фонд этой организации, при ее ликвидации, либо при выходе участника (акционера) из состава участников организации;

- выплаты участнику (акционеру) организации в денежной или натуральной форме, в размере, превышающем его взнос (вклад) в уставный фонд этой организации, при ее ликвидации, либо при выходе участника (акционера) из состава участников организации, если такое увеличение было произведено за счет собственных источников этой организации.

- выплаты участникам (акционерам) организации в виде долей (паев, акций) этой же организации, а также в виде увеличения номинальной стоимости акций (паев), произведенного за счет собственных источников организации, если такие выплаты не изменяют процентную долю участия в уставном фонде организации ни одного из участников (акционеров).

Под собственными средствами организации, для целей налогообложения налогом на доходы, понимаются средства, полученные от осуществления данной организацией хозяйственной деятельности.

Приведём пример выплат, не облагаемых налогом на доходы.

Два участника общества с ограниченной ответственностью первоначально внесли вклады в уставный фонд, в размере по 50 миллионов рублей каждый. Затем, за счёт накопления прибыли доля каждого из двух участников была увеличена с 50 до 75 миллионов рублей. В таком случае сумма прироста стоимости долей обоих участников (по 25 миллионов) облагаться налогом на доходы не будет. Но, если в результате увеличения доля одного участника составит 100 миллионов, а другого останется прежней – 50 миллионов, то 50 миллионов прироста стоимости доли первого участника будут подлежать обложению налогом на доход.

Предположим, что доли обоих участников увеличились с 50 до 75 миллионов рублей, но прирост стоимости долей имел место не за счёт накопления прибыли общества, а за счёт безвозмездной передачи третьим участником этого общества своей доли, в данном случае размер прироста стоимости долей обоих участников будет подлежать налогообложению налогом на доходы.

Налоговой базой по уплате налога на доход является начисленная организацией сумма дивидендов, подлежащая выплате учредителям данной организации, если данные учредители сами являются организациями. При осуществлении выплаты дивидендов организация - плательщик обязана *удержать* сумму налога на доходы и перечислить её в бюджет. Таким образом, организация-учредитель получает сумму дивидендов за вычетом суммы налога на доходы.

Сумма налога на доход – это произведение налоговой базы (суммы дивидендов) и ставки налога на доходы. На сегодняшний день Законом «О налогах на доходы и прибыль предприятий, объединений, организаций» установлена ставка налога на доходы – пятнадцать процентов (15%).

Таким образом, сумма дивидендов фактически облагается сходными по экономической природе налогами два раза. Первый раз сумма дивидендов облагается налогом на прибыль, поскольку суммы дивидендов

выплачиваются из суммы налогооблагаемой прибыли. Второй раз эта сумма облагается налогом на доходы при выплате дивидендов учредителям организации. А оправдано ли это? Российские исследователи фондового рынка В. И. Колесников и В. С. Торкановский считают, что такое налогообложение дивидендов не оправдано. Однако мы не разделяем точку зрения названных авторов. На наш взгляд, правовая природа учредительства организаций предполагает наличие значительного свободного капитала – с одной стороны и получение значительных сумм доходов – с другой, не осуществляя личного трудового вклада в экономику. Таким образом, если учредитель (в том числе и иностранный инвестор) извлекает доход из человеческого капитала и основного капитала (земли, природных ресурсов, инфраструктуры) определённого государства, то целесообразно, чтобы данный субъект вносил весомый вклад в формирование бюджетной системы данного государства.

3 Правовые основы налогообложения доходов в отдельных сферах деятельности.

В соответствии с налоговым законодательством Республики Беларусь, наряду с налогом на доходы в виде дивидендов, установлен налог на доходы в отдельных сферах деятельности.

Налог на доходы в отдельных сферах деятельности по своей экономико-правовой природе (объекту обложения, порядку исчисления и способу взимания) более сходен с налогом на прибыль, чем с налогом на доходы в виде дивидендов.

В чём сущность данного налога? Какова цель его установления?

Налог на доходы в отдельных сферах деятельности – это прямой общегосударственный налог, объектом обложения которым являются доходы и часть затрат в отдельных сферах деятельности.

Существует ряд видов деятельности по реализации услуг, обороты по реализации которых не подлежат налогообложению НДС в силу экономической нецелесообразности. Если бы в данных сферах деятельности взимались только налоги на прибыль и налоги на имущество (земельный и налог на недвижимость), то бюджет недополучал бы значительную сумму средств, так как доходы от таких услуг, как правило, значительны.

В связи с этим, налогообложение в данных сферах осуществляется посредством замены комбинации двух налогов (косвенного налога (НДС) и прямого налога (налога на прибыль)) одним прямым налогом – налогом на доходы в отдельных сферах деятельности. По сравнению с налогом на прибыль, данный налог имеет увеличенную налоговую базу и повышенную ставку.

Чтобы представить, в каких сферах деятельности применяется этот налог, необходимо вернуться к теме: «Обязательство по уплате НДС». В силу экономической нецелесообразности (по сути невозможности косвенного налогообложения) от НДС освобождены обороты по реализации практически

всех **основных банковских** услуг и обороты по реализации многих услуг страховых организаций, а также обороты по реализации ценных бумаг.

Поэтому, Декрет Президента Республики Беларусь от 23 декабря 1999 №43 «О налогообложении доходов, полученных в отдельных сферах деятельности» к доходам, получаемым в отдельных сферах деятельности, относит:

- доходы, получаемые кредитно-финансовыми организациями;
- страховыми организациями.
- доходы, получаемые любыми организациями от операций с ценными бумагами.

Следует отметить, что отдельные кредитно-финансовые операции не подлежат обложению налогом на доходы в отдельных сферах деятельности, а облагаются НДС и налогом на прибыль, но количество видов таких операций незначительно.

Налогообложение доходов финансово-кредитных и страховых организаций, с одной стороны, и доходов от операций с ценными бумагами – с другой, имеет свои отличительные особенности.

1. Налогообложение доходов финансово-кредитных и страховых организаций.

Согласно Декрету Президента Республики Беларусь от 23 декабря 1999 №43 объектом обложения налога на доходы финансово-кредитных и страховых организаций признаётся *общая сумма доходов*, полученных данными организациями в налоговом периоде и *сумма затрат на оплату труда и амортизационных отчислений*.

К доходам банков для целей налогообложения данным налогом, относятся:

- суммы, начисленных и полученных процентов по кредитным ресурсам;
- комиссионные и иные сборы за переводные, инкассовые, аккредитивные и другие банковские операции;
- плата за услуги клиентам за открытие и ведение счетов;
- доходы от информационных, консультационных, экспертных услуг;
- доходы от операций с ценными бумагами, драгоценными металлами;
- доходы, полученные банком от проведения форфейтинговых, факторинговых, трастовых операций;
- другие доходы банков, непосредственно не связанные с банковской деятельностью, включая доходы от реализации принадлежащих банку основных средств и иного имущества.

Под доходами страховых организаций понимаются доходы от реализации услуг по страхованию, сострахованию, перестрахованию и иных услуг, связанных со страхованием.

Кроме того, согласно нормам Декрета Президента от 23 декабря 1999 №43, под налогообложение налогом на доходы в отдельных сферах деятельности подпадают суммы доходов страховых организаций от других видов деятельности, а именно:

- реализации основных средств и прочих активов;

- сдачи имущества в аренду;
- оказания посреднических услуг на основании лицензии, выданной Министерством финансов;
- инвестиционной деятельности;
- иных видов деятельности, непосредственно не связанных со страховыми операциями и не противоречащих законодательству о страховании в Республике Беларусь.

Определение суммы налога на доходы в отдельных сферах деятельности (применительно к банкам и страховым организациям) осуществляется в два этапа.

Первый этап. Определение налоговой базы. Налоговой базой по данному налогу, как и объектом обложения, является сумма доходов, полученная банком (страховой организацией) за налоговый период (месяц), и сумма расходов на оплату труда работников, а также амортизационных отчислений.

Определение налоговой базы по налогу на доходы в отдельных сферах деятельности состоит в уменьшении суммы доходов по банковским операциям и страховым услугам на сумму расходов по этим операциям (услугам).

К расходам относятся все затраты, подлежащие, в соответствии с законодательством Республики Беларусь, включению в себестоимость продукции для целей определения балансовой прибыли, в том числе:

- материальные затраты;
- отчисления на социальные нужды;
- прочие затраты.

Затраты на оплату труда и амортизационные отчисления банков и страховых организаций в состав *расходов не включаются*.

Налогооблагаемая база кредитно-финансовых учреждений и страховых организаций с участием иностранных инвесторов, доля которых в уставном фонде составляет более 30 процентов, в течение трех лет с момента объявления ими прибыли уменьшается на суммы прибыли, полученной от реализации услуг собственного производства.

Второй этап. Исчисление суммы налога на доходы в отдельных сферах деятельности.

Сумма налога на доходы в отдельных сферах деятельности – это произведение налоговой базы и ставки данного налога.

Налоговой базой является сумма доходов названных организаций, полученная ими в налоговом периоде, и сумма затрат на оплату труда работников, а также сумма амортизационных отчислений, произведённых в данном налоговом периоде.

Ставка налога на доходы кредитно-финансовых и страховых организаций, на сегодняшний день, установлена – тридцать процентов (30%). Это на 6 процентов выше ставки налога на прибыль. Кроме того, налоговая база по налогу на доходы в данных сферах включает в себя не только доходы, но и часть расходов (оплату труда и амортизацию), в то время как налоговой

базой по налогу на прибыль является всего лишь часть балансовой прибыли организации (налогооблагаемая прибыль). Такое увеличение налоговой базы и ставки данного налога вызвано освобождением оборотов по реализации банковских и страховых услуг от обложения НДС.

2. Налогообложение доходов, полученных от операций с ценными бумагами.

Плательщиками налога на доходы в отдельных сферах деятельности в данном случае являются юридические лица, осуществляющие операции с ценными бумагами.

Под операциями с ценными бумагами, для целей обложения данным налогом, понимаются сделки, направленные *на отчуждение* ценных бумаг, а именно:

- купля-продажа ценных бумаг;
- мена;
- безвозмездная передача ценных бумаг;
- погашение ценных бумаг (предъявление ценных бумаг их эмитенту к оплате).

Объектом обложения данным налогом являются только доходы, полученные от сделок по отчуждению ценных бумаг, принадлежащих юридическим лицам. Доходы, полученные от доверительного управления ценными бумагами (не связанные с распоряжением), дивиденды по ценным бумагам, без перехода права собственности, данным налогом не облагаются.

Таким образом, доходы, полученные от отчуждения ценных бумаг, следует отличать от доходов, полученных в силу факта нахождения ценных бумаг на праве собственности организации. Налог на доход в отдельных сферах деятельности взимается только с первой группы доходов.

Объектом налогообложения налогом на доходы признаётся *общая сумма доходов от реализации (погашения) ценных бумаг* в налоговом периоде.

Доходом от осуществления операции по отчуждению ценных бумаг признаётся *разница* между ценой продажи (погашения) ценных бумаг и ценой их приобретения, уменьшенная на сумму других расходов, связанных с данной операцией. В том числе, на сумму расходов на депозитарные услуги по хранению и учёту прав на данные ценные бумаги.

Юридические лица должны обеспечить отдельный учёт доходов от реализации (погашения) ценных бумаг и доходов от других видов деятельности. Наличие убытков от реализации (погашения) ценных бумаг не влечет уменьшения балансовой прибыли при исчислении налога на прибыль.

Согласно Декрету Президента от 23 декабря 1999 № 43 года не подлежат налогообложению налогом на доходы в отдельных сферах деятельности доходы (разница между ценой продажи (погашения) и ценой приобретения) следующих ценных бумаг:

- государственных ценных бумаг;
- ценных бумаг Национального банка Республики Беларусь;
- облигаций местных целевых облигационных жилищных займов.

При этом под ценой продажи данных ценных бумаг понимается цена

продажи ценных бумаг, но не выше их текущей стоимости на день отчуждения.

Под текущей стоимостью названных ценных бумаг понимается:

- средневзвешенная цена продажи дисконтных ценных бумаг, сложившаяся в ходе аукциона, увеличенная на процент дохода, установленный при выпуске ценных бумаг;

- цена продажи дисконтных ценных бумаг, указанная в договоре купли-продажи, при их продаже Министерством финансов, увеличенная на процент дохода, установленный при выпуске ценных бумаг;

- номинальная стоимость процентных ценных бумаг, увеличенная на сумму процентной ставки, установленной при выпуске данных ценных бумаг.

Налоговой базой по налогу на доходы от операций с ценными бумагами признаётся сумма доходов по таким операциям, полученная за налоговый период (календарный год).

Сумма налога – это произведение налоговой базы и налоговой ставки.

В отношении доходов от операций с ценными бумагами сумма налога на доходы исчисляется по ставке 40 процентов.

Налоговым периодом при обложении доходов от операций с ценными бумагами является календарный год.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по окончании каждого отчетного месяца нарастающим итогом с начала года как произведение налоговой ставки и налоговой базы.

Рекомендуемые нормативные правовые акты

1. О налогах на доходы и прибыль предприятий, объединений, организаций: Закон Республики Беларусь от 22 декабря 1991 г. // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2000. - № 13.

2. О налогообложении доходов, полученных в отдельных сферах деятельности Декрет Президента Республики Беларусь от 23 декабря 1999 г. № 43 // Собрание декретов, указов Президента и постановлений Правительства Республики Беларусь. – 1999. - № 36.

3. О некоторых вопросах правового регулирования определения состава затрат по производству и реализации продукции, товаров (работ, услуг), учитываемых при налогообложении прибыли: Указ Президента Республики Беларусь от 9 июня 2006 г. № 380.

4. Об утверждении Положения «О порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов»: Постановление Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства статистики и анализа Республики Беларусь и Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 23 ноября 2001 г. № 187/110/96/18 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2001. - № 118.

5. Об утверждении Инструкции «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налогов на доходы и прибыль»: Постановление Министерства по

налогам и сборам Республики Беларусь 31 января 2004 г. № 19 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2004. - № 40.

6. Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг): утверждены Министерством экономики Республики Беларусь 26.01.1998 №19-12/397, Министерством статистики и анализа Республики Беларусь 30.01.1998 №01-21/8, Министерством финансов Республики Беларусь 30.01.1998 №3, Министерством труда Республики Беларусь 30.01.1998 №03-02-07/300 // Бюллетень нормативно-правовой информации. – 1998. - № 5.

ТЕМА 7

ОБЯЗАТЕЛЬСТВО ПО УПЛАТЕ ЦЕЛЕВЫХ И ОБЩИХ НАЛОГОВ ЮРИДИЧЕСКИМИ И ФИЗИЧЕСКИМИ ЛИЦАМИ

1. Земельный налог. Объект обложения и льготы по уплате.
2. Налог на недвижимость. Объект обложения и льготы по его уплате.
3. Налог за использование природных ресурсов. Объект обложения и льготы по его уплате.
4. Правовые основы исчисления и уплаты единого налога с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц.

1. Земельный налог. Объект обложения и льготы по уплате.

В соответствии с Законом Республики Беларусь от 18 декабря 1991 года «О платежах за землю», 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.

Плата за землю взимается ежегодно в формах земельного налога или арендной платы.

Остановимся на обязательстве по уплате земельного налога.

Земельный налог – это прямой общегосударственный налог, суммы которого относятся у организаций на себестоимость продукции.

Плательщиками земельного налога являются физические лица и организации.

За земельные участки, предоставленные физическим лицам для ведения крестьянского (фермерского) хозяйства, плательщиком земельного налога является крестьянское (фермерское) хозяйство как юридическое лицо.

Физические лица - члены садоводческих товариществ являются плательщиками земельного налога, если земельные участки предоставлены непосредственно им районным исполнительным и распорядительным органом в пожизненное наследуемое владение или в собственность.

Физические лица, имеющие в пользовании земельные участки,

предоставленные для огородничества, сенокосения и выпаса скота, являются плательщиками земельного налога, если эти участки предоставлены сельскими (поселковыми), городскими (городов областного подчинения и города Минска), районными исполнительными и распорядительными органами.

Объектом налогообложения является земельный участок, который находится во владении, пользовании (в том числе и переданный в аренду) или собственности, относящийся к одной из следующих категорий земель:

- земель сельскохозяйственного назначения;
- земель населенных пунктов (городов, поселков городского типа и сельских населенных пунктов);
- промышленности, транспорта, связи, обороны и иного назначения;
- лесного фонда;
- водного фонда.

Налоговой базой является объём земельного участка, измеряемый в гектарах.

Сумма земельного налога – это произведение объёма земельного участка, находящегося во владении плательщика, и твёрдой ставки налога, установленной в виде твёрдой суммы за гектар.

Ставки земельного налога установлены Законом «О платежах за землю» и содержатся в приложениях к данному Закону:

- Приложение №1 содержит ставки налога, применяемые к землям сельскохозяйственного назначения, землям лесного фонда, водного фонда, в отношении которых установлена кадастровая оценка (в баллах);

- Приложение №2 содержит ставки налога, применяемые к землям населённых пунктов;

- Приложение №3 содержит ставки налога, применяемые к землям сельскохозяйственного назначения, землям лесного фонда, водного фонда, при отсутствии их кадастровой оценки;

- Приложение №4 содержит поправочные коэффициенты ставок налога, применяемых в отношении земель населённых пунктов, переданных физическим лицам для личных и семейных нужд;

- Приложение №5 содержит поправочные коэффициенты ставок налога, применяемые к землям промышленности, транспорта, связи, расположенным за пределами населённых пунктов.

Размеры ставок налога по землям сельскохозяйственного назначения с кадастровой оценкой увеличиваются по мере роста баллов кадастровой оценки.

Размеры ставок земель населённых пунктов зависят от статуса и величины населённого пункта, на территории которого они находятся.

Приложением №2 к Закону «О платежах за землю» установлены следующие категории населённых пунктов:

- столица Республики Беларусь;
- областные центры, кроме города Минска;
- населённые пункты с населением свыше 100 000;

- населённые пункты с населением свыше 50 до 100 000;
- населённые пункты с населением до 50 000.

Величина ставки земельного налога снижается по мере убывания численности населения данных категорий населённых пунктов.

Размеры ставок налога по землям сельскохозяйственного назначения при отсутствии их кадастровой оценки зависят от места нахождения земельного участка (конкретного района, конкретной области Республики Беларусь).

Земельный налог на земельные участки, относящиеся, как к землям населённых пунктов, так и к землям сельскохозяйственного назначения (при отсутствии кадастровой оценки), предоставленные гражданам для ведения личного подсобного хозяйства, строительства и обслуживания жилого дома, дачного строительства и некоторых других целей, уплачивается по ставкам, предусмотренным в приложении №3 и увеличенным на коэффициенты, приведенные в приложении 4 к Закону «О платежах за землю».

Пример: В городе Гомеле гражданину И. был предоставлен земельный участок, площадью 1 Га. Это земли населённых пунктов. За основу принимается ставка, установленная не Приложением №2, а Приложением №3 к Закону. Для земель Гомельского района установлена ставка – 12699. Затем данная ставка умножается на поправочный коэффициент, установленный приложением №4 для земель областных центров, а это 7,4. Таким образом, необходимо 12699 умножить на 7,4 и получим – 93 972 рубль.

Согласно Закону «О платежах за землю», основаниями возникновения у определённого субъекта обязательства по уплате земельного налога являются:

- государственный акт на земельный участок;
- удостоверение на право временного пользования земельным участком;
- договор аренды земельного участка;
- решение соответствующего исполнительного и распорядительного органа о предоставлении земельного участка;
- сведения о наличии и качественном состоянии земель, представляемые ежегодно налоговым органам землеустроительной службой местных исполнительных и распорядительных органов.

Однако следует отметить, что обязательство по уплате земельного налога, в отношении земель населённых пунктов, возникает и при отсутствии правовых оснований землевладения (землепользования). Незаконность владения (пользования) (без оснований, предусмотренных законодательством о земле) не освобождает лицо, фактически владеющее земельным участком, от уплаты земельного налога. Напротив, факт незаконного владения является основанием увеличения сумм земельного налога.

Согласно Закону «О платежах за землю» суммы налога, исчисленные по ставкам, установленным данным Законом в отношении земель населённых пунктов, подлежат увеличению при наличии следующих оснований:

- наличие во владении (пользовании) плательщика земельного участка, выделенного до 1 января 2001 года, превышающего по площади

установленные нормы отвода, влечёт обязанность по уплате суммы земельного налога в **двукратном** размере;

- наличие во владении (пользовании) плательщика земельного участка, переданного ему во временное пользование и своевременно не возвращённого, влечёт с момента истечения срока временного пользования, обязанность по уплате суммы земельного налога в **десятикратном** размере;

- наличие во владении (пользовании) плательщика самовольно занятого земельного участка, а равно земельного участка переданного данному плательщику после 1 января 2001, превышающего по площади установленные нормы отвода – также влечёт обязанность по уплате суммы земельного налога в **десятикратном** размере.

Уплата налога в двукратном и десятикратном размере не порождает легализацию незаконного землевладения (землепользования).

Налоговым периодом по уплате земельного налога как для физических лиц, так для юридических лиц является *календарный год*.

Порядок исчисления и уплаты земельного налога имеет особенности для физических лиц и для юридических лиц. Это вызвано различными финансовыми и организационными возможностями двух данных категорий плательщиков.

Особенности исчисления и уплаты земельного налога физическими лицами.

1. Исчисление суммы земельного налога, подлежащей уплате в бюджет, осуществляется налоговыми органами.

2. Ежегодно, до 1 июня текущего года, инспекция МНС обязана направить физическому лицу налоговое сообщение с указанием подлежащего уплате размера земельного налога.

2. Сумма земельного налога должна быть уплачена физическим лицом не позднее 15 ноября текущего года. В том случае, если налоговое сообщение было вручено физическому лицу по истечении срока уплаты, то есть позже 15 ноября текущего года, сумма земельного налога должна быть уплачена не позднее тридцати дней со дня вручения налогового сообщения.

Особенности исчисления и уплаты земельного налога юридическими лицами.

1. Плательщики данной категории обязаны самостоятельно исчислять и уплачивать сумму земельного налога.

2. Юридические лица обязаны представить в налоговые органы декларации (расчёты) по земельному налогу на текущий год не позднее 1 марта текущего года, а по вновь отведенным земельным участкам - в течение одного месяца со дня их предоставления.

3. Сумма земельного налога уплачивается юридическими лицами в течение текущего года **четыре раза** равными частями от суммы, подлежащей уплате за текущий год. Данные части подлежат уплате не позднее 15 апреля, 15 июля, 15 сентября и 15 ноября.

4. Уплаченные суммы земельного налога подлежат включению в себестоимость продукции организаций-плательщиков.

Закон «О платежах за землю» содержит достаточно широкий спектр льгот по уплате земельного налога. Льготы по уплате земельного налога, в большинстве случаев, предоставляются в форме полного освобождения от уплаты земельного налога:

- отдельных категорий плательщиков;
- отдельных категорий земельных участков.

Как уже отмечалось ранее, плательщиками земельного налога являются как организации, так и физические лица. В связи с этим льготы по уплате земельного налога можно подразделить на три группы:

- льготы, предоставляемые физическим лицам;
- льготы, предоставляемые организациям;
- льготы, установленные в отношении отдельных категорий земельных участков.

Рассмотрим каждую из названных групп льгот.

I. Льготы по уплате земельного налога, предоставляемые физическим лицам.

Согласно статье 19 Закона «О платежах за землю» полностью освобождаются от уплаты земельного налога следующие категории физических лиц:

1. Инвалиды Великой Отечественной войны, военнослужащие, лица начальствующего и рядового состава органов внутренних дел, ставшие инвалидами вследствие ранения или заболевания, полученных при исполнении обязанностей воинской службы (служебных обязанностей), лица, награжденные орденами или медалями СССР за самоотверженный труд и безупречную воинскую службу в тылу в годы Великой Отечественной войны.

2. Пенсионеры по возрасту, инвалиды I и II группы и другие нетрудоспособные физические лица. В отличие от предыдущей категории физических лиц, лица данной категории имеют право на освобождение от уплаты земельного налога при наличии одновременно двух оснований:

- отсутствие совместно проживающих или числящихся, согласно данным похозяйственного учета или домовых книг, трудоспособных лиц;
- отсутствие источников дохода, облагаемого подоходным налогом налоговыми органами.

При отсутствии хотя бы одного из названных оснований пенсионеры по возрасту, инвалиды I и II группы и другие нетрудоспособные физические лица утрачивают право на льготу по уплате земельного налога и обязаны уплачивать его в полном объеме.

Нетрудоспособные физические лица в случае извлечения ими доходов, облагаемых подоходным налогом, в период до 1 июня текущего года право на льготу не имеют. Если извлечение доходов, подлежащих налогообложению налоговыми органами, имело место после 1 июня, льгота по уплате земельного налога сохраняется до конца календарного года.

3. Многодетные семьи, имеющие троих и более несовершеннолетних детей. Льготы многодетным семьям, имеющим троих и более несовершеннолетних детей, предоставляются на основании удостоверения

многодетной семьи. Льготы многодетным семьям предоставляются независимо от места расположения земельного участка, наличия трудоспособных лиц или источников доходов, подлежащих обложению подходящим налогом налоговыми органами, а также от того, кому из членов семьи предоставлен земельный участок.

2. Закон «О платежах за землю» предусматривает льготы в отношении других категорий физических лиц.

II. Льготы, предоставляемые организациям, плательщикам земельного налога.

Согласно Закону «О платежах за землю», от уплаты земельного налога освобождаются земельные участки следующих категорий организаций:

- государственных эксплуатационно-строительных организаций, занятые прибрежными полосами, являющимися природоохранной территорией с режимом ограниченной хозяйственной деятельности;
- организаций по строительству и эксплуатации водохозяйственных систем. Данные организации пользуются правом на льготу в течение периода производства строительных и ремонтно-эксплуатационных работ;
- организаций, осуществляющих социально-культурную деятельность и получающих дотации (субсидии) из республиканского и (или) местных бюджетов на возмещение убытков от данной деятельности;
- организаций Федерации профсоюзов Беларуси, осуществляющих социально-культурную деятельность;
- летних оздоровительных лагерей и детско-юношеских спортивных школ, независимо от форм собственности, предоставленные им в пользование для осуществления уставной деятельности.

III. Льготы, установленные в отношении отдельных категорий земельных участков.

1. Согласно Закону «О платежах за землю», от уплаты земельного налога освобождаются земельные участки, относящиеся (составляющие) к следующим категориям земель:

- земли запаса;
- земли кладбищ;
- земли общего пользования населенных пунктов (площади, улицы, проезды, автомобильные дороги, железнодорожные пути, набережные, парки, лесопарки, бульвары, скверы и т.д.).

5. От уплаты земельного налога освобождаются земельные участки, относящиеся к земельной полосе, проходящей непосредственно вдоль государственной границы и предназначенной для обозначения и содержания государственной границы, строительства инженерно-технических сооружений, линий связи и коммуникаций, размещения техники и вооружения.

2. Налог на недвижимость. Объект обложения и льготы по его уплате.

С 1991 года в Республике Беларусь взимается два налога, объектом

обложения которых является имущество: земельный налог и налог на недвижимость. Во многом данные платежи сходны, вместе с тем, они имеют существенные различия.

Налог на недвижимость – это прямой общегосударственный налог, суммы которого выплачиваются из балансовой прибыли организаций.

Объектом обложения налогом на недвижимость являются:

- основные производственные и непроизводственные фонды, находящиеся в собственности или владении организаций;
- объекты незавершённого строительства;
- здания и строения, принадлежащие физическим лицам.

Обязательство по уплате налога на недвижимость *по объектам незавершённого строительства* возникает у физического лица с момента готовности объектов на 80%.

Обязательство по уплате налога на недвижимость *по объектам незавершённого строительства* возникает у организаций с момента истечения установленных законодательством (нормами) сроков возведения (создания) объектов, независимо от степени их готовности.

В соответствии с Законом Республики Беларусь от 23 декабря 1991 года «О налоге на недвижимость», плательщиками налога на недвижимость являются:

- юридические лица;
- филиалы, представительства и другие обособленные подразделения юридических лиц, имеющие отдельный баланс и расчетный (текущий) счет;
- участники договора о совместной деятельности, которым поручено ведение общих дел, либо которые получили выручку от этой деятельности до ее распределения;
- физические лица.

Плательщиком налога на недвижимость юридических лиц, имущество которых принадлежит полностью на праве собственности одному лицу, может выступать по инициативе собственника или уполномоченного им органа любое из данных лиц, в порядке, определяемом законодательством Республики Беларусь.

Налогооблагаемой базой по налогу на недвижимость является стоимость объекта налогообложения. То есть стоимость основных фондов организаций и стоимость зданий (строений) физических лиц. Характер налогооблагаемой базы является существенным отличительным признаком налога на недвижимость от земельного налога. Так, налогооблагаемой базой земельного налога является объём (размер) земельного участка, измеряемый в гектарах. Возникает вопрос, почему для определения количественной характеристики двух сходных объектов обложения (земельных участков и недвижимости) налоговое законодательство Республики Беларусь установило столь различные налогооблагаемые базы (размер и стоимость)? Почему для определения количественной характеристики земельных участков не воспользоваться стоимостью, а для определения количественных характеристик недвижимых объектов – их объёмом (размером, площадью)?

Установление в качестве налоговой базы по налогу на недвижимость стоимости недвижимых объектов вызвано тем, что в Республике уже сложился рынок недвижимости, и законодательством установлены единообразные критерии оценки недвижимости. Таким образом, размер недвижимого объекта не сможет столь точно определить экономическую составляющую недвижимости как объекта обложения. Поскольку рынок земли в Республике ещё не сложился, стоимость земельного участка не сможет отразить его экономическую составляющую с необходимой достоверностью, поэтому в основу налогооблагаемой базы и ставок земельного налога положены натуральные характеристики (площадь, местоположение, кадастровая оценка и т. п.).

Сумма налога на недвижимость – это произведение налоговой базы и ставки налога.

Законом «О налоге на недвижимость» установлено две ставки данного налога:

-1 % (один процент). Данная ставка установлена в отношении основных фондов и объектов незавершённого строительства организаций;

-0,1 % (ноль целых одна десятая процента). Данная ставка установлена в отношении зданий и строений физических лиц. Обе названные ставки являются годовыми.

Порядок исчисления и уплаты налога на недвижимость, как и земельного налога, имеет особенности для физических лиц и для организаций.

Порядок исчисления и уплаты суммы налога на недвижимость физическими лицами имеет следующие особенности:

1. Налоговым периодом по уплате налога на недвижимость для физических лиц является календарный год.

2. Исчисление суммы налога осуществляется налоговыми органами.

3. Ежегодно налоговый орган обязан направлять физическому лицу налоговое сообщение, содержащее указание на сумму налога, подлежащую уплате за текущий год.

4. Физическое лицо обязано уплатить сумму налога не позднее 15 ноября текущего года. При отчуждении в течение года здания или строения (части здания или строения) налог уплачивается за период фактического нахождения здания или строения (части здания или строения) в собственности, включая месяц, в котором будет прекращено право собственности, до отчуждения данных зданий или строений.

Порядок исчисления и уплаты суммы налога на недвижимость организациями имеет следующие особенности:

1. Налоговым периодом по налогу на недвижимость для организаций является квартал (три календарных месяца).

2. Организации обязаны осуществлять исчисление суммы налога на недвижимость самостоятельно.

3. Организации обязаны не позднее 20-го числа первого месяца отчетного квартала представить в налоговые органы по месту постановки на учет и по месту расположения объектов недвижимого имущества (при наличии таковых

за пределами области или г. Минска, на территории которых зарегистрирован плательщик) налоговые декларации (расчеты) по налогу на недвижимость.

4. Сумма налога на недвижимость, подлежащая уплате за квартал, определяется, как произведение остаточной стоимости основных средств (на 1 число квартала) и 1/4 годовой ставки налога на недвижимость. Уплата данной суммы производится организацией не позднее 22-го числа каждого месяца равными долями, в размере 1/3 части квартальной суммы налога.

7. Уплаченная сумма налога на недвижимость, в отличие от суммы земельного налога, включению в себестоимость продукции данной организации не подлежит.

Источник уплаты налога зависит от категории объекта налогообложения.

Сумма налога на недвижимость по основным производственным фондам производится из балансовой прибыли организации и подлежит исключению из неё для целей определения налогооблагаемой прибыли.

Сумма налога на недвижимость по основным непроизводственным фондам и объектам, незавершённым строительством, уплачивается из налогооблагаемой прибыли, оставшейся в распоряжении организации после уплаты налога на прибыль.

Законом «О налоге на недвижимость» установлено ряд льгот по уплате данного налога.

Льготы по уплате налога на недвижимость предоставляются в форме полного освобождения отдельных категорий объектов от обложения налогом на недвижимость. Льготируемые (освобождаемые от обложения налогом на недвижимость) объекты подразделяются на три группы:

- объекты, принадлежащие определённым категориям физических лиц;
- объекты, принадлежащие определённым категориям организаций;
- объекты определённого назначения, используемые в определённых целях.

Рассмотрим каждую из данных групп объектов.

I. Объекты, освобожденные от уплаты налога на недвижимость в силу нахождения в собственности (владении) определённых категорий физических лиц.

Согласно Закону «О налоге на недвижимость», от уплаты данного налога освобождаются следующие категории объектов:

1. Здания и сооружения, принадлежащие пенсионерам по возрасту, инвалидам I и II групп, и другим нетрудоспособным гражданам. Льгота по налогу на недвижимость применяется в отношении данных объектов при наличии одновременно трёх оснований, а именно:

- здание (сооружение) не предназначено и (или) не используется для осуществления предпринимательской деятельности;

- отсутствие трудоспособных лиц, совместно проживающих или числящихся совместно проживающими, согласно данным похозяйственного учета или домовых книг;

- отсутствие источников дохода, облагаемых подоходным налогом налоговыми органами.

Отсутствие хотя бы одного из названных оснований влечёт утрату нетрудоспособными лицами права на освобождение от уплаты налога на недвижимость.

2. Здания и сооружения, принадлежащие участникам Великой Отечественной войны и лицам, имеющим право на льготное налогообложение, в соответствии с Законом Республики Беларусь от 17 апреля 1992 года «О ветеранах». Данные объекты не подлежат обложению налогом на недвижимость, при условии, что они не предназначены и (или) не используются для осуществления предпринимательской деятельности.

II. Объекты, освобождаемые от уплаты налога на недвижимость в силу нахождения в собственности (владении) определённых категорий организаций.

К этой группе относятся следующие объекты.

1. Основные производственные фонды юридических лиц, общественных объединений: «Белорусского товарищества инвалидов по зрению», «Белорусского общества глухих» и «Белорусского общества инвалидов». Льгота применяется при условии, если численность инвалидов в указанных юридических лицах или их обособленных подразделениях составляет не менее 50 процентов от списочной численности в среднем за период.

8. Все объекты (основные средства, объекты незавершённого строительства) юридических лиц, финансируемых из бюджета Республики Беларусь.

9. Основные производственные фонды предприятий связи.

10. Основные средства высших, средних специальных и средних учебных заведений, имеющих статус учреждений системы образования.

11. Культурные здания религиозных организаций.

12. Объекты ракетных войск стратегического назначения Российской Федерации (РВСН РФ), временно дислоцированные на территории Республики Беларусь.

III. Объекты, освобождаемые от обложения налогом на недвижимость, в связи с их назначением, целью использования.

Согласно Закону «О налоге на недвижимость», к этой группе относятся следующие объекты:

1. Основные средства, законсервированные в порядке, установленном Советом Министров Республики Беларусь.

2. Сооружения, предназначенные для охраны окружающей среды и улучшения экологической обстановки.

3. Материальные и историко-культурные ценности, включенные в Государственный список историко-культурных ценностей Республики Беларусь. Данные объекты освобождаются от обложения налогом на недвижимость, при условии выполнения их собственниками обязательств, обусловленных действующим законодательством Республики Беларусь об охране историко-культурного наследия.

4. Вновь введенные в действие здания и сооружения юридических лиц. Данные объекты освобождаются от обложения налогом на недвижимость в

течение одного года с момента их ввода в эксплуатацию.

5. Жилые помещения (квартиры, комнаты) в многоквартирных домах, принадлежащие физическим лицам на праве собственности. От обложения налогом на недвижимость освобождается только одно жилое помещение, принадлежащее физическому лицу. При наличии у плательщика двух и более жилых помещений (квартир, комнат) освобождению от обложения налогом подлежит только одно жилое помещение (квартира, комната), по выбору плательщика.

Законом «О налоге на недвижимость» установлены иные льготы.

3. Налог за пользование природными ресурсами. Объект обложения и льготы по его уплате.

Налог за пользование природными ресурсами – это прямой общегосударственный налог, суммы которого подлежат включению в себестоимость продукции.

Плательщиками налога за пользование природными ресурсами являются:

- организации (юридические лица, филиалы и представительства, хозяйственные группы и простые товарищества);
- индивидуальные предприниматели.

Объектом налогообложения налогом за пользование природными ресурсами являются:

- объемы добываемых из природной среды ресурсов;
- объемы переработанных нефти и нефтепродуктов;
- объемы выводимых в окружающую среду выбросов (сбросов) загрязняющих веществ.

Налогооблагаемой базой является размер фактически добытых ресурсов, переработанных нефти и нефтепродуктов и выведенных в окружающую среду вредных веществ, в налоговом периоде.

Сумма налога – это произведение налогооблагаемой базы и твердой ставки, установленной в твердой денежной сумме на единицу объема.

Закон «О налоге за пользование природными ресурсами» устанавливает два вида ставок данного налога:

- **основные ставки** – применяются при добыче природных ресурсов и осуществлении выбросов в рамках установленных законодательством лимитов;

- **штрафные ставки** – применяются при добыче природных ресурсов и осуществлении выбросов, сверх установленных экологическим законодательством лимитов.

Основные ставки налога за использование природных ресурсов устанавливаются Советом Министров Республики Беларусь по представлению специально на то уполномоченных государственных органов.

Ставка за переработку нефти и нефтепродуктов установлена Законом Республики Беларусь от 23 декабря 1991 года «О налоге за пользование природными ресурсами». За переработку 1 тонны нефти или нефтепродуктов

налог взимается по ставке 1 евро.

Штрафные ставки установлены Законом «О налоге за пользование природными ресурсами» в многократном размере от размера основной ставки. Штрафные ставки подлежат применению при наличии следующих оснований:

- наличие выбросов (сбросов) загрязняющих веществ в окружающую среду сверх установленных лимитов или выбросов, осуществлённых без установленных лимитов, влечёт обязанность уплаты налога в 15-кратном размере основной ставки;

- превышение установленных законодательством объемов добычи природных ресурсов влечёт обязанность уплаты налога в 10-кратном размере основной ставки.

Налоговым периодом по уплате налога за пользование природными ресурсами является:

- квартал – для индивидуальных предпринимателей;
- месяц – для организаций.

Налоговые декларации (расчеты) по налогу за пользование природными ресурсами представляются налоговым органам индивидуальными предпринимателями ежеквартально, не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом, остальными плательщиками – ежемесячно, не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным месяцем.

Суммы налога за пользование природными ресурсами вносятся в бюджет:

- ежеквартально, не позднее 22-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом – индивидуальными предпринимателями;
- ежемесячно, не позднее 22-го числа месяца, следующего за отчетным месяцем – организациями.

Источник уплаты суммы налога за пользование природными ресурсами зависит от ставки, по которой она исчислена (основная или штрафная).

Суммы налога за пользование природными ресурсами, уплаченные за добытые в налоговом периоде ресурсы, в пределах установленных норм, и за выбросы вредных веществ, в пределах установленных норм, исчисленные по основным ставкам, включаются в себестоимость продукции.

Суммы налога, уплаченные в 15 и 10-кратном размере за выбросы вредных веществ и добытые природные ресурсы сверх установленных норм, соответственно, исчисленные по штрафным ставкам, включению в себестоимость продукции не подлежат. Данные суммы уплачиваются из чистой прибыли организации (части налогооблагаемой прибыли, оставшейся после уплаты налога на прибыль).

Закон от 23 декабря 1991 года «О налоге за пользование природными ресурсами» предусматривает ряд льгот по уплате данного налога.

От уплаты данного налога освобождаются юридические лица, финансируемые из бюджета Республики Беларусь.

Кроме того, законодательными актами установлены льготы в виде

полного освобождения отдельных категорий субъектов от уплаты данного налога.

Так, согласно Закону Республики Беларусь от 18 февраля 1991 года «О крестьянском (фермерском) хозяйстве» от уплаты налога за пользование природными ресурсами освобождаются крестьянские (фермерские) хозяйства. Данная льгота действует в течение трёх лет с момента регистрации крестьянского (фермерского) хозяйства.

Согласно статье 4 Закона «О налоге за пользование природными ресурсами», данный налог взимается по льготным ставкам при добыче следующих ресурсов:

- за воду, отпускаемую для хозяйственно-питьевого и противопожарного водоснабжения населения, предприятий, учреждений и организаций, налог взимается в размере 50% от основной ставки;

- за песок и гравийно-песчаные смеси, добываемые (отпускаемые) для использования в дорожном строительстве, налог взимается в размере 50% от основной ставки;

- за воду, забираемую рыбоводными предприятиями и прудовыми хозяйствами, отпущенную юридическим и физическим лицам для производства продукции животноводства и растениеводства, налог взимается в размере, не превышающем 2 процентов от основной ставки.

4. Правовые основы исчисления и уплаты единого налога с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц.

По истечении десяти лет, с начала рыночных реформ, в Республике Беларусь начал формироваться такой особый режим налогообложения как упрощённая система налогообложения. Целью формирования данного режима налогообложения является, с одной стороны – снижение налоговой нагрузки и упрощение отчётности для отдельных категорий плательщиков, а с другой – улучшение условий налогового контроля в отношении отдельных категорий плательщиков.

На сегодняшний день, упрощённая система налогообложения Республики Беларусь состоит из трёх обязательных платежей:

- налог при упрощённой системе налогообложения для субъектов малого предпринимательства;

- единый налог с производителей сельскохозяйственной продукции;

- единый налог с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц.

Рассмотреть обязательства по уплате каждого из названных платежей в рамках данного издания не представляется возможным.

Остановимся на наиболее распространённом и универсальном из данных платежей – едином налоге с индивидуальных предпринимателей.

Если налог, при упрощённой системе налогообложения, применяется *по выбору* субъекта малого предпринимательства, наделённого правом выбора между данным налогом и общеустановленным порядком обложения (НДС,

налога на прибыль и др.), то переход на уплату единого налога является *обязательным* для индивидуальных предпринимателей, реализующих товары, работы и услуги потребителям.

Единый налог с индивидуальных предпринимателей – это прямой общегосударственный налог, независимый от финансовых результатов деятельности плательщика.

Согласно Декрету Президента Республики Беларусь от 27 января 2003 года №4 «О едином налоге с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц и о некоторых мерах по регулированию предпринимательской деятельности», плательщиками единого налога являются:

- индивидуальные предприниматели при реализации потребителям работ (услуг), а также при реализации ими в пунктах продажи и по образцам товаров, отнесенных к товарным группам, указанным в «Перечне видов деятельности, при осуществлении которых индивидуальные предприниматели и иные физические лица уплачивают единый налог, и базовых ставок единого налога»;

- граждане Республики Беларусь, не являющиеся индивидуальными предпринимателями, при разовой (несистематической) реализации на рынках произведенных, переработанных, либо приобретенных ими для реализации товаров;

- иностранные граждане и лица без гражданства, реализующие физическим лицам работы (услуги) и товары, указанные в перечне видов деятельности, подлежащих обложению единым налогом.

«Перечень видов деятельности, при осуществлении которых индивидуальные предприниматели и иные физические лица уплачивают единый налог, и базовых ставок единого налога» утверждён Декретом Президента Республики Беларусь от 27 января 2003 года №4. Далее мы будем именовать данный перечень «Перечень видов деятельности, облагаемых единым налогом» или «Перечень».

Декрет Президента Республики Беларусь от 27 января 2003 года №4 «О едином налоге с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц и о некоторых мерах по регулированию предпринимательской деятельности» выделяет объект налогообложения данным налогом. Это вызвано тем, что ставки единого налога установлены в твёрдых денежных суммах за налоговый период. Однако толкование норм данного законодательного акта, регулирующих исчисление этого налога, позволяет сделать однозначный вывод: объектом обложения единого налога является сама предпринимательская деятельность индивидуальных предпринимателей и деятельность по реализации продукции иных физических лиц.

Такой вывод объясняется тем, что обязательство по уплате единого налога возникает у предпринимателя при осуществлении им хотя бы одного вида деятельности, включённого в «Перечень видов деятельности, облагаемых единым налогом».

Единый налог с индивидуальных предпринимателей относится к

упрощённой системе налогообложения, потому что переход на его уплату является основанием освобождения плательщика от уплаты следующих налогов:

- подоходного налога с физических лиц с доходов, получаемых при осуществлении видов деятельности, указанных в Перечне;
- налога на добавленную стоимость, за исключением налога, уплачиваемого на товары, ввозимые на таможенную территорию Республики Беларусь;
- налога за пользование природными ресурсами (экологического налога);
- местных налогов и сборов, взимаемых при осуществлении видов деятельности, названных в Перечне.

Рассмотрим соотношение обязательств по уплате единого налога и подоходного налога с физических лиц. В соответствии с законодательством о подоходном налоге, индивидуальные предприниматели, наряду с иными физическими лицами, являются плательщиками подоходного налога. Как уже было отмечено, переход на уплату единого налога является основанием освобождения индивидуального предпринимателя от уплаты подоходного налога с доходов, полученных от видов деятельности, облагаемых единым налогом.

Таким образом, обязательство по уплате подоходного налога прекращается при получении предпринимателем доходов *только от осуществления тех видов деятельности*, которые включены в «Перечень видов, облагаемых единым налогом».

Обязательство по уплате подоходного налога сохраняется у предпринимателя в двух случаях:

- при получении предпринимателем, наряду с доходами от осуществления видов деятельности, облагаемых единым налогом, доходов от осуществления видов деятельности, не включённых в соответствующий Перечень (в отношении последних);
- при получении предпринимателем доходов от осуществления видов деятельности, не включённых в Перечень видов деятельности, облагаемых единым налогом (в отношении всех доходов).

Например, индивидуальный предприниматель осуществляет два вида деятельности: реализацию определённых товаров потребителям на рынке (данный вид деятельности включён в Перечень) и реализацию определённого вида работ по заказам организаций (данный вид деятельности не включён в Перечень). За месяц данный предприниматель получил доходы в следующих размерах:

- от осуществления розничной торговли – 1,5 миллиона рублей;
- от реализации работ организациям – 1 миллион рублей.

Так как первый вид деятельности подлежит обложению единым налогом, доход, в размере 1,5 миллиона, не будет облагаться подоходным налогом. А доход данного предпринимателя, полученный от второго вида деятельности (1 миллион рублей), подлежит обложению подоходным налогом.

Другой причиной отнесения единого налога к упрощённой системе

налогообложения является относительно несложный процесс исчисления суммы данного налога.

Налоговым периодом по уплате единого налога является календарный месяц.

Сумма единого налога, подлежащая уплате в бюджет за налоговый период, равняется *размеру ставки*, установленной в отношении определённого вида деятельности, в виде фиксированной денежной суммы.

Данные ставки устанавливаются областными и Минским городским Советами депутатов. Компетенция Советов депутатов базового уровня на установление ставок единого налога ограничена базовыми ставками, установленными в «Перечне видов деятельности, облагаемых единым налогом». Областные и Минский городской Совет депутатов вправе устанавливать ставки единого налога только в пределах базовых ставок единого налога. Базовые ставки установлены «Перечнем видов деятельности, облагаемых единым налогом». Базовые ставки имеют, как верхний, так и нижний предел. При установлении ставок единого налога Совет депутатов базового уровня не вправе устанавливать ставки, превышающие верхний предел размера базовых ставок по соответствующим видам деятельности. Совет депутатов базового уровня также не вправе устанавливать ставки единого налога размером ниже нижнего предела соответствующих базовых ставок.

По разным видам деятельности устанавливаются различные ставки. По более доходным и менее затратным видам деятельности устанавливаются большие ставки, по менее доходным и более затратным видам деятельности устанавливаются меньшие ставки. Такая система была бы оптимальна, если бы предприниматели имели равные возможности при осуществлении одного вида деятельности. Однако это не так. На наш взгляд, экономически нецелесообразно устанавливать равную налоговую нагрузку для предпринимателей, реализующих отечественные и импортные товары, хотя и относящиеся к одной и той же товарной группе. Нецелесообразно устанавливать одинаковую налоговую нагрузку для предпринимателей, способных заплатить за аренду среднего магазина, и для предпринимателей, вынужденных работать на малой торговой площади.

Именно в силу этих причин Декрет Президента от 27 января 2003 года №4 установил две формы увеличения сумм единого налога:

- повышенные коэффициенты ставок единого налога;
- увеличение ставок единого налога на определённый процент.

Рассмотрим данные формы увеличения сумм единого налога.

1. Декретом Президента от 27 января 2003 года №4 установлены следующие повышенные коэффициенты ставок единого налога:

- коэффициент 1,5. Применяется при реализации в налоговом периоде не произведенных в Республике Беларусь товаров (кроме подакцизных товаров, подлежащих маркировке акцизными марками), независимо от удельного веса этих товаров в торговом ассортименте;

- коэффициент 1,5. Применяется при реализации товаров в пункте

продажи, площадь которого составляет от 25 до 60 кв. метров, кроме обособленных торговых мест на рынках вне стационарной торговой сети;

- коэффициент 2,0. Применяется при реализации товаров в пункте продажи, площадь которого составляет от 60 до 90 кв. метров, кроме обособленных торговых мест на рынках вне стационарной торговой сети;

- коэффициент 2,5. Применяется при реализации товаров в пункте продажи, площадь которого составляет свыше 90 кв. метров, кроме обособленных торговых мест на рынках вне стационарной торговой сети. Три коэффициента, применяемые при превышении размеров общей площади пункта продажи, применяются при условии, что площадь торгового зала данного пункта не превышает 15 кв. метров;

- коэффициент 0,5. Применяется за каждое дополнительное торговое место (более одного торгового места), при реализации товаров на рынках вне стационарной торговой сети. При этом одним торговым местом признается территория, которая отмечена на плане экспликации рынка;

- Советы депутатов областей и города Минска вправе устанавливать иные поправочные коэффициенты.

В случае, если необходимо применить несколько повышающих коэффициентов, предусмотренных Декретом от 27 января 2004 года №4, размер каждого из них должен составлять 1,5.

2. Наряду с повышенными коэффициентами, Декретом Президента от 27 января 2003 года №4 установлено основание повышения ставки единого налога на определённый процент. Данным основанием является использование для осуществления предпринимательской деятельности труда физических лиц. Такое увеличение вызвано нецелесообразностью установления равной налоговой нагрузки для предпринимателей, осуществляющих свою деятельность самостоятельно, и предпринимателей, способных оплатить труд физических лиц.

Согласно Декрету от 27 января 2003 года №4, индивидуальные предприниматели по каждому физическому лицу, привлекаемому к предпринимательской деятельности по *гражданско-правовому* или *трудовому договору*, дополнительно уплачивают налог, в размере 60 процентов от установленной ставки единого налога.

Если индивидуальный предприниматель к реализации одного вида работ (услуг) привлекает физических лиц в разных населенных пунктах, в которых установлены различные ставки налога, исчисление доплаты по налогу за привлекаемых лиц производится исходя из ставок, установленных в этих населенных пунктах.

Дополнительная уплата единого налога не производится по физическим лицам, выполняющим работы (оказывающим услуги), связанные исключительно с осуществлением предпринимателем розничной торговли (например, водитель, доставляющий товары в пункт продажи, либо потребителям).

Декрет Президента от 27 января 2003 года №4 устанавливает следующие пониженные коэффициенты ставок единого налога, при продаже товаров

менее 15 дней в календарном месяце:

- 0,3, при реализации товаров в период менее 5 дней за месяц;
- 0,5; при реализации товаров в период от 5 до 10 дней за месяц;
- 0,8 при реализации товаров в период от 11 до 14 дней за месяц.

Индивидуальные предприниматели самостоятельно исчисляют причитающийся к уплате единый налог.

Индивидуальные предприниматели обязаны представить в налоговый орган по месту постановки на учёт расчёт по единому налогу не позднее 28 числа месяца, предшествующего месяцу осуществления деятельности, облагаемой единым налогом. Уплата единого налога должна быть осуществлена не позднее этого же числа.

Физическим лицам, не осуществляющим предпринимательскую деятельность, исчисление единого налога производится налоговыми органами исходя из ставок налога.

Исчисление единого налога производится на основании заявления, представляемого в налоговый орган по месту жительства физического лица, либо по месту осуществления им деятельности.

Физические лица, не осуществляющие предпринимательскую деятельность, обязаны уплатить сумму единого налога до начала осуществления деятельности, облагаемой единым налогом.

Декретом Президента от 27 января 2004 года №4 установлены две формы установления льгот по уплате единого налога:

- освобождение от уплаты единого налога определённых видов деятельности;

- снижение ставок единого налога для определённых субъектов.

1. От уплаты единого налога освобождаются индивидуальные предприниматели и иные физические лица, а именно:

- реализующие продукцию животноводства (кроме пушного звероводства), пчеловодства и растениеводства (за исключением цветов и семян цветов). Льгота применяется при условии представления документа, подтверждающего факт производства данной продукции на собственном участке физического лица;

- реализующие лекарственные травы, грибы и другие продукты, полученные в результате собирательства.

2. Ставки единого налога понижаются:

- на 25 процентов – для граждан, впервые зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей. Льгота применяется в течение первых трёх месяцев со дня получения данными лицами свидетельства о государственной регистрации;

- на 20 процентов – для индивидуальных предпринимателей, получающих пенсии по возрасту или инвалидности;

- на 45 процентов – для впервые зарегистрированных предпринимателей, являющихся пенсионерами по возрасту или инвалидности, в течение первых трёх месяцев со дня получения свидетельства о государственной регистрации.

Льготы в форме понижения ставок налога не применяются при исчислении налога в отношении физических лиц, привлекаемых индивидуальными предпринимателями.

Рекомендуемые нормативные правовые акты

1. О платежах за землю: Закон Республики Беларусь от 18 декабря 1991 г. // Ведомости Верховного Совета Республики Беларусь. – 1992. - № 3.

2. О налоге на недвижимость: Закон Республики Беларусь от 23 декабря 1991 г. // Ведомости Верховного Совета Республики Беларусь. – 1992. № 3.

3. О налоге за пользование природными ресурсами (экологический налог): Закон Республики Беларусь от 23 декабря 1991 г. // Ведомости Национального собрания Республики Беларусь. – 1998. - №7.

4. О едином налоге с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц и о некоторых мерах по регулированию предпринимательской деятельности: Декрет Президента Республики Беларусь от 27 января 2003 г. № 4 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2003. - № 14.

13. Об утверждении Инструкции «О порядке исчисления и уплаты земельного налога физическими лицами»: Постановление Государственного налогового комитета Республики Беларусь от 27 февраля 2001 г. № 23 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2001. - № 29.

14. Об утверждении Инструкции «О порядке исчисления и уплаты платежей за землю юридическими лицами»: Постановление Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 31 января 2004 г. № 21 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2004. - № 35.

15. Об утверждении Инструкции «О порядке исчисления и уплаты налога на недвижимость организациями»: Постановление Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 31 января 2004 г. № 14 // Республика. – 04.03.2004. - № 42.

16. Об утверждении Инструкции «О порядке исчисления и уплаты налога на недвижимость физическими лицами»: Постановление Государственного налогового комитета Республики Беларусь от 4 апреля 2001 г. № 45 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2001. - № 39.

ТЕМА 8

ОБЯЗАТЕЛЬСТВО ПО УПЛАТЕ ПОДОХОДНОГО НАЛОГА ФИЗИЧЕСКИМИ ЛИЦАМИ

- 1 Понятие, объект налогообложения и ставки подоходного налога.
- 2 Плательщики подоходного налога.
- 3 Доходы, не подлежащие налогообложению подоходным налогом.

1. Понятие, объект налогообложения и ставки подоходного налога.

Подоходный налог с физических лиц требует отдельного рассмотрения, в силу деления законодательством доходов физических лиц на категории, применения различных видов ставок и значительного количества льгот по уплате данного налога.

Подоходный налог – это прямой общегосударственный налог, объектом обложения которым являются доходы физических лиц.

Налог данного вида применяется практически во всех странах. Называться данный налог может по-разному, например, в Российской Федерации данный налог именуется *налогом на доходы физических лиц*. Однако экономико-правовые признаки данного налога сходны во всех странах:

- этот налог является прямым, то есть бремя его уплаты возлагается на самих плательщиков – физических лиц;
- объектом обложения всегда являются доходы физических лиц, то есть результаты их трудовой и иной деятельности (совершаемых ими сделок);
- обязанность по исчислению и удержанию сумм данного налога, как правило, возлагается не на плательщиков, а на лиц, являющихся источником выплаты доходов физических лиц (налоговых агентов: нанимателей (работодателей), лиц, выплачивающих дивиденды, выплачивающих вознаграждение и т. д.).

Согласно статье 2 Закона Республики Беларусь от 21 декабря 1991 года «О подоходном налоге с физических лиц», объектом обложения подоходным налогом является **совокупный доход** физических лиц в денежной и натуральной форме, полученный в течение календарного года.

Под доходом физического лица понимается разность между выручкой в денежной и натуральной форме и расходами, которые понесло физическое лицо.

К доходам в денежной форме относятся любые доходы, полученные

физическим лицом в белорусских рублях и иностранной валюте, в том числе:

- заработная плата, премии и другие вознаграждения, связанные с выполнением трудовых обязанностей;
- суммы стипендий, выплачиваемые ординаторам, аспирантам, докторантам и адъюнктам;
- доходы от выполнения работ по гражданско-правовым договорам (независимо от их продолжительности), в том числе авторским договорам;
- и другие.

К доходам в натуральной форме относятся товары, работы и услуги, переданные (выполненные) физическому лицу юридическими и физическими лицами, *безвозмездно либо с частичной оплатой* их стоимости.

Таким образом, доходом в натуральной форме признаётся разница между ценой товара (тарифом) и суммой понесенных физическим лицом расходов на приобретение товаров, работ и услуг. Данная разница не признается доходом физического лица, если товары (работы, услуги, имущественные права) получены физическим лицом на безвозмездной основе, либо с частичной оплатой их стоимости в силу льгот, предусмотренных законодательством Республики Беларусь.

Названная разница определяется исходя из регулируемых цен на товары (работы, услуги), а при их отсутствии - по свободным ценам.

Для целей налогообложения, в том числе для определения субъекта, обязанного исчислять и удерживать сумму подоходного налога, для применения разных видов ставок данного налога доходы физических лиц подразделяются на две группы:

- доходы, *включаемые* в совокупный годовой доход физического лица;
- доходы, *не включаемые* в совокупный годовой доход физического лица.

Рассмотрим каждую из данных групп доходов физических лиц.

I. Доходы, включаемые в совокупный годовой доход физического лица.

Доходы, относящиеся к данной группе, должны быть продекларированы физическим лицом посредством подачи декларации о совокупном годовом доходе в налоговый орган, за исключением случаев освобождения физических лиц от подачи данной декларации.

Для целей своевременности декларирования и оптимизации налогового контроля данная группа доходов подразделяется на две подгруппы:

- доходы, подлежащие ежегодному декларированию;
- доходы, подлежащие, как ежегодному декларированию, так и оперативному декларированию по мере их получения.

1) Доходы, подлежащие ежегодному декларированию. К этой подгруппе доходов относятся доходы, для декларирования которых достаточно включения их сумм в декларацию о совокупном годовом доходе.

К этой подгруппе относятся доходы, получаемые физическим лицом в течение года из нескольких источников, как по трудовым договорам (заработная плата), так и по гражданско-правовым договорам, в том числе и по авторским договорам.

Доходы, полученные по гражданско-правовым сделкам, относятся к данной подгруппе только в том случае, если на лиц, *являющихся источником выплаты этих доходов (налоговых агентов)*, возложена обязанность по удержанию сумм подоходного налога с сумм этих доходов.

2. Доходы, подлежащие, как ежегодному декларированию, так и оперативному декларированию по мере их получения. Для декларирования доходов этой подгруппы недостаточно их декларирования в установленные сроки по окончании года их получения. Статья 16 Закона «О подоходном налоге с физических лиц», наряду с обязанностью по декларированию таких доходов по окончании года, возлагает на получателей данных доходов обязанность по их оперативному декларированию.

Оперативное декларирование состоит в подаче декларации в **тридцатидневный** срок со дня получения доходов. В данной декларации указывается размер фактически полученного дохода и размер предполагаемого дохода до конца календарного года.

Оперативное декларирование установлено законодательством для оптимизации налогового контроля, так как проследить факты получения и размер доходов данной группы значительно сложнее, чем размер доходов в виде заработной платы по основному или не основному месту работы.

Подача декларации в тридцатидневный срок со дня получения доходов не освобождает физическое лицо, получателя доходов, от включения этих же доходов в декларацию о совокупном годовом доходе.

Физическое лицо освобождается от обязанности декларирования доходов данной подгруппы в тридцатидневный срок, если в декларации о совокупном годовом доходе за год, предшествующий году получению данных доходов, был указан размер доходов, которые это физическое лицо получит в будущем году.

К доходам, подлежащим оперативному декларированию, именуемым законодательством «другими доходами», относятся доходы, получаемые физическими лицами по гражданско-правовым договорам, *если на лиц, являющихся источником выплаты этих доходов, не возложена обязанность по удержанию сумм подоходного налога с них*, в том числе:

- сумм, выданных под залог имущества, включая ценные бумаги, и не возвращенных в установленные сроки, а также сумм, причитающихся физическому лицу от реализации такого имущества, если источником выплаты подоходный налог не удерживался;

- доходов от возмездного отчуждения недвижимости, транспортных средств и ценных бумаг, за исключением доходов, не подлежащих налогообложению;

- доходов, полученных в результате дарения, за исключением доходов, не подлежащих налогообложению;

- доходов, полученных от физических лиц за сдачу в аренду (субаренду), наем (поднаем) имущества.

Чтобы отнести те или иные доходы, полученные по гражданско-правовым договорам, к доходам, подлежащим только ежегодному

декларированию или к доходам, подлежащим, как оперативному, так и ежегодному декларированию, необходимо установить наличие или отсутствие у контрагента физического лица по гражданско-правовому договору обязанности по удержанию сумм подоходного налога. Если такая обязанность возложена законодательством на контрагента, то доход подлежит только ежегодному декларированию, а если такой обязанности у контрагента (источника выплаты дохода) нет, то доход подлежит декларированию в тридцатидневный срок с момента получения.

Обязанность по удержанию сумм подоходного налога с доходов физических лиц возложена на юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, являющихся источником выплаты доходов.

Доходы, включаемые в совокупный годовой доход обеих подгрупп (доходы, подлежащие ежегодному декларированию и доходы, подлежащие как ежегодному, так и оперативному декларированию), облагаются подоходным налогом с применением общей шкалы прогрессивных ставок.

При этом налоговой базой является сумма доходов, подлежащих декларированию и полученных за календарный год.

Под прогрессивной ставкой понимается ставка, размер которой увеличивается (возрастает) по мере увеличения налогооблагаемой базы.

При исчислении подоходного налога (или аналогичных налогов с другим названием) прогрессивные ставки применяются в большинстве стран, в том числе и в ведущих, по уровню экономического развития, державах: США, ФРГ.

Применение иного вида ставок (пропорциональных или регрессивных), при исчислении подоходного налога, в странах с рыночной экономикой экономически нецелесообразно. Рыночная экономика предполагает значительный разрыв между доходами различных слоёв населения. Например, в ФРГ, левые партии и движения только в идеале ставят цель ограничения этого разрыва до стократного размера. В странах с менее развитой системой социальных выплат и гарантий прав работников разрыв между доходами различных слоёв населения может быть тысячекратным. На наш взгляд, применение пропорциональной ставки подоходного налога (ставки, размер которой остаётся неизменным независимо от роста или снижения налогооблагаемой базы) приведёт к недополучению доходов в бюджет.

Тем не менее, некоторые государства применяют при исчислении подоходного налога (или аналогичных налогов с другим названием) пропорциональные ставки. Например, статья 224 Главы 23 Части второй Налогового кодекса Российской Федерации установила пропорциональную ставку налога на доходы физических лиц в размере 13%. При этом, следует отметить, что именно в данном государстве разрыв между доходами физических лиц является очень значительным. Применение данной пропорциональной ставки приводит к недополучению бюджетной системой Российской Федерации значительных средств, при их недостаточности. На наш взгляд, провозглашённый «де юре» профицит бюджета Российской

Федерации, «де факто» является острым дефицитом. В стране с достаточно высоким средним доходом на душу населения недостаточно средств на реализацию оборонных программ, велик износ фондов жилищно-коммунального хозяйства (достигает 90%), работники бюджетной сферы и пенсионеры находятся у черты бедности...

Одним из способов сокращения фактической недостаточности бюджетных средств, в Российской Федерации является, по мнению многих учёных-экономистов, замена пропорциональной ставки налога на доходы физических лиц на прогрессивную ставку.

Статья 6 Закона Республики Беларусь «О подоходном налоге с физических лиц» установила общую шкалу прогрессивных комбинированных ставок, которые подлежат применению при исчислении подоходного налога с сумм доходов, включаемых в совокупный годовой доход.

Данные ставки являются прогрессивными, так как их размер возрастает по мере увеличения налогооблагаемой базы.

Данные ставки являются комбинированными, так как они включают в себя как адвалорный (процентный) компонент, так и твёрдые величины, выраженные в минимальных заработных платах.

Шкала прогрессивных ставок, установленная статьёй 6 Закона Республики Беларусь «О подоходном налоге»	
Налогооблагаемая база	Применяемая к ней ставка
Совокупный годовой доход в размере до 240 среднемесячных минимальных заработных плат	9%
Совокупный годовой доход в размере от 240 плюс 1 рубль до 600 среднемесячных минимальных заработных плат.	21,6 среднемесячной минимальной заработной платы плюс 15% с суммы дохода, превышающей 240 среднемесячных минимальных заработных плат.
Совокупный годовой доход в размере от 600 плюс 1 рубль до 840 среднемесячных минимальных заработных плат.	75,6 среднемесячной минимальной заработной платы плюс 20% с суммы дохода, превышающей 600 среднемесячных минимальных заработных плат
Совокупный годовой доход в размере от 840 плюс 1 рубль до 1080 среднемесячных минимальных заработных плат.	123,6 среднемесячной минимальной заработной платы плюс 25% с суммы дохода, превышающей 840 среднемесячных минимальных заработных плат
Совокупный годовой доход в размере от 1080 среднемесячных минимальных заработных плат плюс 1 рубль и выше.	183,6 среднемесячной минимальной заработной платы плюс 30% с суммы дохода, превышающей 1080 среднемесячных минимальных заработных плат

II. Доходы, не включаемые в совокупный годовой доход физического лица.

Вторую группу доходов физических лиц, облагаемых подоходным налогом, составляют доходы, не включаемые в совокупный годовой доход.

Эти доходы отличаются от доходов, включаемых в совокупный годовой доход, следующими признаками:

- эти доходы не подлежат декларированию получившими их физическими лицами (как ежегодному, так и оперативному);
- удержание сумм подоходного налога с доходов этой группы всегда осуществляется лицами, являющимися источником их выплаты;
- данные доходы облагаются подоходным налогом не по общей шкале прогрессивных ставок, а по специальным, пропорциональным ставкам, размер которых не изменяется по мере увеличения или снижения налогооблагаемой базы.

К доходам, не включаемым в совокупный годовой доход, относятся следующие доходы.

1. Доходы, получаемые физическими лицами в виде дивидендов по акциям, а также доходы, получаемые при распределении прибыли (дохода) юридического лица, в том числе, в виде процентов на вклады физических лиц в уставном фонде (имуществе). Указанные доходы облагаются, при их выплате, подоходным налогом по пропорциональной ставке 15 процентов. Следует отметить, что в Российской Федерации доходы физических лиц, в виде дивидендов, облагаются по *пропорциональной ставке 6%*. В Российской Федерации, где объектами приватизации стали высокодоходные ценные бумаги, доли, паи, применение ставки 6% ведёт к недополучению бюджетных доходов. В Республике Беларусь на сегодняшний день уровень доходности по ценным бумагам (долям, паям) является средним, поэтому применение пропорциональной ставки 15%, на наш взгляд, является оправданным, особенно, если учесть малый уровень инвестиционной активности физических лиц. Но, если объектами приватизации со временем станут высокодоходные имущественные права, имущество и ценные бумаги, необходимо будет установление в отношении доходов в виде дивидендов прогрессивных ставок.

2. Доходы с сумм авторских вознаграждений, выплачиваемых юридическими лицами и предпринимателями наследникам авторов, повторно (неоднократно). Названные доходы облагаются подоходным налогом по ставке 40 процентов.

2. Плательщики подоходного налога.

Согласно статье 1 Закона «О подоходном налоге с физических лиц» плательщиками подоходного налога являются физические лица, включая и индивидуальных предпринимателей.

Индивидуальные предприниматели являются плательщиками подоходного налога, как с доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности, так и с иных полученных ими доходов. Индивидуальные предприниматели не являются плательщиками подоходного налога только с доходов, полученных от осуществления видов предпринимательской деятельности, включённых в Перечень видов деятельности, облагаемых единым налогом, утверждённый Декретом Президента от 27 января 2003 года №4.

Плательщики подоходного налога делятся на две категории:

- налоговые резиденты Республики Беларусь;
- налоговые нерезиденты Республики Беларусь.

Налоговыми резидентами являются:

- граждане Республики Беларусь;
- иностранные граждане (лица без гражданства), относящиеся к постоянно находящимся на территории Республики Беларусь, в соответствии со статьёй 17 Налогового кодекса Республики Беларусь, более 183 дней в календарном году. Данные лица являются плательщиками подоходного налога, исчисленного исходя из доходов, полученных как на территории Республики Беларусь, так и на территории иностранных государств.

Налоговыми нерезидентами являются иностранные граждане и лица без гражданства, не относящиеся к постоянно проживающим в Республике Беларусь (менее 183 дней в календарном году). Данные лица являются плательщиками подоходного налога, исчисленного исходя из доходов, полученных только на территории Республики Беларусь.

Как отмечалось ранее, доходы физических лиц делятся на две группы: доходы, включаемые в совокупный годовой доход и не включаемые в совокупный годовой доход.

Доходы, включаемые в совокупный годовой доход, подлежат обязательному декларированию, если физическое лицо не освобождено от обязанности по представлению декларации о совокупном годовом доходе.

Согласно Закону «О подоходном налоге с физических лиц», декларацию о совокупном годовом доходе обязаны подать следующие категории плательщиков подоходного налога:

- индивидуальные предприниматели и частные нотариусы, получившие доходы, облагаемые подоходным налогом;
- физические лица, получившие доходы, подлежащие оперативному декларированию (в течение тридцати дней со дня получения);
- иные физические лица, получившие доходы из двух и более источников и в размере более 240 среднемесячных минимальных заработных плат.

Физическое лицо освобождается от обязанности по представлению декларации о совокупном годовом доходе при наличии одного из следующих оснований:

- получение в истекшем (отчётном) календарном году доходов только по месту основной работы (службы, учебы), хотя бы и при смене в течение календарного года места основной работы (службы, учебы);

- получение в истекшем (отчётном) календарном году доходов только от одного источника (юридического лица или предпринимателя) по гражданско-правовым договорам. Следует отметить, что, если физическое лицо получает доходы по одному трудовому договору и одному гражданско-правовому договору, то такое лицо не освобождается от обязанности по декларированию совокупного годового дохода;

- получение в истекшем (отчётном) календарном году доходов, не подлежащих налогообложению и доходов, подлежащих налогообложению подоходным налогом, но не включаемых в совокупный годовой доход;

- получение в истекшем (отчётном) календарном году доходов в размере до 240 среднемесячных минимальных заработных плат, в том числе и по трудовым договорам с несколькими нанимателями и (или) несколькими гражданско-правовым договорам. Наличие данного основания не освобождает от обязанности декларирования совокупного годового дохода индивидуальных предпринимателей и физических лиц, получивших в истекшем году доходы, подлежащие оперативному декларированию (в течение тридцати дней со дня получения).

Лица, обязанные осуществить декларирование совокупного годового дохода обязаны по окончании календарного года, не позднее 1 марта, представить в налоговый орган декларацию о совокупном годовом доходе за истекший календарный год.

В том случае, если обязанность по декларированию совокупного годового дохода возникла у физического лица впервые, такое лицо обязано обратиться в налоговый орган по месту постоянного проживания с заявлением о постановке на учёт плательщиков.

В том случае, если налоговым органом будет установлено, что сумма подоходного налога, подлежащая уплате, превышает сумму подоходного налога фактически уплаченную самим физическим лицом или удержанную источниками выплаты доходов, то разница между этими суммами должна быть уплачена физическим лицом не позднее 15 мая года, в котором была представлена декларация.

В случае неуплаты физическим лицом названной суммы в добровольном порядке, данная сумма взыскивается в судебном порядке, а именно в порядке приказного производства на основании пункта 4 статьи 394 Гражданского процессуального кодекса Республики Беларусь.

3. Доходы, не подлежащие налогообложению подоходным налогом.

Учитывая, что взимание подоходного налога в большей степени по сравнению с взиманием других налогов, затрагивает социальную сферу, Законом «О подоходном налоге с физических лиц» установлено значительное количество льгот по данному налогу.

Льготы, предусмотренные статьёй 3 названного Закона, предоставляются в форме полного освобождения от налогообложения подоходным налогом отдельных категорий доходов.

Доходы, не подлежащие налогообложению подоходным налогом, условно можно подразделить на четыре группы:

- доходы в виде социальных выплат и иных выплат, сходных с социальными;

- доходы, полученные в установленном Законом размере;

- доходы, израсходованные на определённые Законом цели.

- доходы, полученные от совершения определённых Законом сделок;

Рассмотрим каждую из названных групп.

I. Доходы в виде социальных выплат и иных выплат, сходных с социальными. Республика Беларусь – является социальным государством. Поэтому законодательством о социальном обеспечении и семейным законодательством предусмотрены обязанности государства, юридических и физических лиц по содержанию, при наличии определённых оснований, нетрудоспособных граждан (или граждан временно не имеющих возможность работать в силу определённых причин). Облагать суммы таких выплат подоходным налогом нецелесообразно, так как получатели этих сумм не являются производителями материальных благ.

Поэтому, согласно статье 3 Закона «О подоходном налоге с физических лиц», от обложения данным налогом освобождаются следующие доходы физических лиц:

- алименты, получаемые физическими лицами;

- стипендии, получаемые студентами, учащимися и слушателями учебных заведений, в размерах, определяемых Президентом Республики Беларусь и (или) Правительством Республики Беларусь, а также суммы стипендий, выплачиваемые в период профессионального обучения из Государственного фонда содействия занятости;

- доходы, получаемые учащимися общеобразовательных и профессионально-технических учебных заведений за выполняемые ими работы, связанные с учебно-производственным процессом;

- все виды получаемых пенсий, назначаемых в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь;

- доходы, получаемые физическими лицами за сдачу крови, другие виды донорства, сдачу материнского молока;

- и другие.

II. Доходы, полученные в установленном Законом размере.

Освобождение от налогообложения этой группы доходов вызвано необходимостью улучшения материального положения малоимущих работающих граждан, а также граждан, имеющих определённые заслуги перед государством.

Для граждан, имеющих значительные доходы, освобождение от уплаты подоходного налога, например, дохода в размере 12 минимальных заработных плат, существенным не является. А вот для граждан, совокупный годовой доход которых составляет 80 – 120 среднемесячных минимальных заработных плат, такая льгота выводит из-под налогообложения одну десятую часть доходов.

Согласно статье 3 Закона «О подоходном налоге с физических лиц», из совокупного годового дохода (налогооблагаемой базы) для целей налогообложения подлежат вычету следующие суммы:

- доходы в размере одной базовой величины за каждый месяц года (12 базовых величин в год);

- доходы на содержание детей и иждивенцев, в размере 2-кратной базовой величины на каждого ребенка до 18 лет и каждого иждивенца за каждый месяц года (24 базовых величины в год на каждого иждивенца);

- доходы в размере 10 базовых величин за каждый месяц года у следующих категорий налогоплательщиков:

- а) лиц, заболевших и перенесших лучевую болезнь, вызванную последствиями катастрофы на Чернобыльской АЭС;

- б) лиц, принимавших в 1986 - 1987 годах участие в работах по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС;

- в) Героев Социалистического Труда, Героев Советского Союза, Героев Беларуси, полных кавалеров орденов Славы, Трудовой Славы, Отечества;

- г) участников Великой Отечественной войны, лиц, имеющих право на льготное налогообложение в соответствии с Законом Республики Беларусь от 17 апреля 1992 г. N 1594-ХII «О ветеранах» (120 базовых величин в год).

III. Доходы, израсходованные на определённые Законом цели.

К данной группе доходов, освобождаемых от налогообложения подоходным налогом, относятся:

- суммы доходов, направляемые лицами, состоящими на учете нуждающихся в улучшении жилищных условий, в течение отчетного календарного года в пределах фактических размеров на строительство или приобретение жилых помещений или направляемые на погашение кредитов, использованных на эти цели;

- суммы доходов, уплаченные плательщиком в течение отчетного календарного года медицинским организациям за свое стационарное лечение, а также за стационарное лечение супруга (супруги), своих родителей и (или) своих детей;

- суммы доходов, уплаченные плательщиком в течение отчетного календарного года образовательным учреждениям Республики Беларусь за свое обучение, а также за обучение супруга (супруги) и (или) своих детей при получении первого высшего или среднего специального образования.

IV. Доходы, полученные от совершения определённых Законом сделок.

Для целей защиты имущественных интересов граждан доходы от совершения сделок, носящих разовый характер, согласно статье 3 Закона «О подоходном налоге», освобождены от налогообложения подоходным налогом.

К данным доходам относятся:

1. Доходы, полученные физическими лицами в результате наследования имущества и денежных средств, независимо от стоимости наследуемого

имущества, места его нахождения, гражданства и места нахождения наследодателя и основания наследования (по закону или по завещанию).

В отличие от законодательства Республики Беларусь законодательство Российской Федерации предусматривает налогообложение отдельных категорий наследуемого имущества. В Российской Федерации доходы, полученные в результате наследования, также освобождаются от обложения налогом на доходы физических лиц, но передача по наследству недвижимости, транспортных средств, ценных бумаг облагается налогом с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения. Причём, законодательством Российской Федерации установлены ставки данного налога 5%, 10% и 20%, в зависимости от степени родства наследника и наследодателя.

2.) Доходы, полученные физическими лицами в результате дарения денежных средств и имущества от близких родственников, независимо от суммы дохода, гражданства и места нахождения дарителя.

3.) Доходы, полученные физическими лицами в результате дарения денежных средств и имущества от граждан Республики Беларусь, иностранных граждан и лиц без гражданства, находящихся на территории Республики Беларусь более 183 дней в календарном году, - в пределах 500 базовых величин в год.

4.) Доходы, полученные физическими лицами в результате дарения денежных средств и имущества от юридических лиц-резидентов Республики Беларусь, - в пределах 150 базовых величин в год.

5.) Доходы от возмездного отчуждения любого имущества, принадлежащего физическим лицам на праве собственности, за исключением недвижимости, транспортных средств и ценных бумаг. Данная льгота не применяется в отношении доходов от отчуждения этого имущества при осуществлении предпринимательской деятельности.

6.) Доходы от возмездного отчуждения (продажа, мена и рента) в течение 5 лет принадлежащих физическим лицам на праве собственности одной квартиры, одного жилого дома, одной дачи, одного садового домика с хозяйственными постройками, одного гаража, одного земельного участка. Данная льгота применяется в отношении каждого вида недвижимого имущества отдельно. Очередность отчуждения имущества определяется по дате совершения сделки. При отчуждении двух и более единиц имущества, относящегося к одному виду, в один день право определения очередности совершения сделок предоставляется физическому лицу.

7.) Доходы от возмездного отчуждения в течение календарного года одного автомобиля или другого транспортного средства. К другим транспортным средствам для целей налогообложения относятся механические транспортные средства, приводимые в движение двигателем.

Дев последние льготы позволяют получить доходы в течение пяти лет от реализации шести недвижимых объектов и пяти транспортных средств (по одному в год) без налогообложения подходным налогом. Доходы от такой

реализации могут составлять десятки и сотни тысяч долларов и намного превышать доходы от обычной предпринимательской деятельности с налогообложением единым или подоходным налогом. Действие данных льгот привело к распространению спекулятивных сделок на рынке недвижимости.

В связи с этим с 1 января 2005 года в Закон «О подоходном налоге» могут быть внесены изменения и дополнения, согласно которым от обложения подоходным налогом будут освобождены доходы, полученные от возмездного отчуждения тех же шести недвижимых объектов (не в течение пяти лет, а в течение одного года), но, при условии, что каждый из этих объектов к моменту реализации находился на праве собственности физического лица **пять и более лет**.

Установление данного срока приобретательской давности недвижимости для целей применения льгот позволит сократить спекулятивные сделки на рынке недвижимости.

Все льготы по уплате подоходного налога, предусмотренные статьёй 3 Закона «О подоходном налоге с физических лиц», не распространяются на иностранных граждан и лиц без гражданства, не относящихся к постоянно находящимся на территории Республики Беларусь (менее 183 дней в календарном году).

Налоговые нерезиденты пользуются только двумя льготами по уплате подоходного налога:

- освобождение от обложения налогом доходов, полученных в результате дарения от близких родственников;
- и доходов, полученных в виде процентов по банковским вкладам.

Рекомендуемые нормативные правовые акты.

1. О подоходном налоге с физических лиц: Закон Республики Беларусь от 21 декабря 1991 г. // Ведомости Национального собрания Республики Беларусь. – 1999. - №16-17.

2. Об утверждении Инструкции «О порядке исчисления и уплаты подоходного налога с физических лиц»: Постановление Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 20 февраля 2002 г. №16 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2002. - №45.

ЛИТЕРАТУРА

1. Комментарий к Налоговому кодексу Республики Беларусь. Общая часть / А. Б. Дробыш, Л. Н. Добрынин, Е. А. Панасюк; Под общ. ред. канд. экон. наук О. А. Левковича, канд. юрид. наук Л. И. Липень. – Мн.: Дикта, 2003.
2. Ханкевич Л.А. Налоги и налоговое право Республики Беларусь. – Мн., 1999.
3. Маньковский И. А. Налоги и хозяйственная деятельность. / Под ред. В. И. Семенкова. – Мн., 1999.
4. Маньковский И. А. Налоговое право Республики Беларусь. – Мн.: ПТЧУП «Молодёжное», 2003.
5. Апель А. Л. Основы налогового права. Курс лекций. – СПб.: Питер, 2001.
6. Налоги и налогообложение: Учебник / Н. Е. Заяц, Т. Е. Бондарь, Т. И. Василевская и др.; Под общ. ред. Н. Е. Заяц. – Мн.: Высшая школа, 2004.
7. Кравченко Т. Г. Налоговое право. Курс лекций. – Гомель.: ГГУ, 2002.
8. Химичева Н. И. Налоговое право. – М.: Бек, 1997.
9. Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н. И. Химичева. 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юристь, 1999.
10. Петрова Г.В. Налоговое право. – М., 1997.
11. Грачева Е.Ю., Куфакова Н.А., Пепеляева С.Г. Основы налогового права. – М., 1995.
12. Мороз Л.Н. Налоги: Проблемы правового регулирования. /Под ред. В. И. Семенкова – Мн., 1999.
13. Налоги и налоговое право. Учебное пособие // Под ред. А. В. Брызгина. – М.: «Аналитика Пресс», 1997.
14. Налогообложение в международных экономических отношениях. В. А. Дадалко, Е. Е. Румянцева, Н. Н. Демчук. – Мн., 2000. – 320 с.
15. Попов Е. М. Налоги и налогообложение в РБ: Учебное пособие. – Гомель.: ГКИ, 1997.