

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

Е. Н. Домбровская

НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Курс лекций

для слушателей ФПК и ПК специальностей
1-25 03 75 «Бухгалтерский учет и контроль в промышленности»,
1-25 01 83 «Экономика и управление в предпринимательской деятельности»,
1-26 02 82 «Финансовый менеджмент», 1-26 02 76 «Маркетинг»,
для студентов специальностей 1-25 01 04 «Финансы и кредит»,
1-25 01 08 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Издание второе, переработанное и дополненное

Витебск
2019

УДК 336.22 (075.8)
ББК 65.261.41
Д 66

Рецензенты:

профессор кафедры экономики УО «ВГТУ», к. э. н. Бугаев А. В. ;
директор консалтинговой компании ООО «ЮЛАЙС» Юхманов А. С.

Рекомендовано к изданию редакционно-издательским
советом УО «ВГТУ», протокол № 2 от 27.02.2019.

Домбровская, Е. Н.

Д 66 **Налоги и налогообложение : курс лекций / Е. Н. Домбровская. – 2-е изд.,
перераб. и доп. – Витебск: УО «ВГТУ», 2019. – 104 с.
ISBN 978-985-481-605-0**

Курс лекций содержит основной теоретический материал, практические примеры по исчислению и уплате налогов, ссылки на нормативно-правовые акты, регулирующие налогообложение в Республике Беларусь, по дисциплине «Налоги и налогообложение» для слушателей ФПК и ПК специальностей 1-25 03 75, 1-25 01 83, 1-26 02 82, 1-26 02 76, студентов специальностей 1-25 01 04, 1-25 01 08.

**УДК 336.22(075.8)
ББК 65.261.41**

ISBN 978-985-481-605-0

© УО «ВГТУ», 2019

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	6
Тема 1. Основы налогообложения	7
1.1 Налоговое законодательство Республики Беларусь, принципы налогообложения	7
1.2 Элементы налогообложения	9
1.3 Классификация налогов, сборов (пошлин). Режимы налогообложения	11
1.4 Участники налоговых отношений, их права и обязанности	14
1.5 Налоговый контроль	17
1.6 Ответственность плательщиков налогов, сборов (пошлин)	19
Тема 2. Налог на добавленную стоимость	21
2.1 Экономическая сущность и фискальная значимость НДС, его плательщики, объекты налогообложения, налоговые льготы	21
2.2 Налоговая база, ставки НДС и условия их применения	24
2.3 Порядок исчисления НДС и определения налоговых вычетов	26
2.4 Особенности исчисления и уплаты НДС во внешнеторговом обороте	29
2.5 Налоговый учет и налоговая отчетность по НДС, сроки уплаты и предоставления налоговых деклараций по НДС	31
Тема 3. Акцизы	32
3.1 Сущность и фискальная значимость акцизов, их плательщики, перечень подакцизных товаров, объекты налогообложения, виды ставок акцизов	32
3.2 Налоговая база, порядок исчисления, декларирования и уплаты акцизов в бюджет	34
Тема 4. Налог на недвижимость	38
4.1 Экономическая сущность и фискальная значимость налога на недвижимость, его плательщики, объекты налогообложения, налоговая база	38
4.2 Ставки, налоговые льготы, порядок исчисления, декларирования и уплаты налога на недвижимость	40
Тема 5. Земельный налог	42
5.1 Экономическая сущность и фискальная значимость земельного налога, его плательщики, объекты налогообложения, налоговая база	42
5.2 Ставки, налоговые льготы, порядок исчисления, декларирования и уплаты земельного налога	44
Тема 6. Экологический налог	47
6.1 Экономическая сущность и фискальная значимость экологического налога, его плательщики, объекты налогообложения, налоговая база	47
6.2 Ставки, налоговые льготы, порядок исчисления, декларирования и уплаты экологического налога	49

Тема 7. Налог за добычу (изъятие) природных ресурсов	50
7.1 Экономическая сущность и фискальная значимость налога, его плательщики, объекты налогообложения, налоговая база	50
7.2 Ставки, налоговые льготы, порядок исчисления, декларирования и уплаты налога за добычу (изъятие) природных ресурсов	51
Тема 8. Налог на прибыль	52
8.1 Экономическая сущность и фискальная значимость налога на прибыль, его плательщики, объекты налогообложения	52
8.2 Затраты, учитываемые и не учитываемые при налогообложении	54
8.3 Внереализационные доходы и расходы, учитываемые при налогообложении	58
8.4 Ставки налога, определение налоговой базы, налоговый учет по налогу на прибыль	60
8.5 Льготы по налогу на прибыль	62
8.6 Порядок исчисления, декларирования и уплаты налога на прибыль	63
Тема 9. Налог на доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство	66
9.1 Экономическая сущность и фискальная значимость налога, его плательщики, объекты налогообложения, налоговая база	66
9.2 Ставки, порядок исчисления, декларирования и уплаты налога на доходы	67
Тема 10. Подоходный налог	68
10.1 Экономическая сущность и фискальная значимость подоходного налога, его плательщики, объекты налогообложения, налоговая база	68
10.2 Льготы по подоходному налогу	70
10.3 Ставки, порядок и сроки исчисления, декларирования и уплаты подоходного налога	73
10.4 Особенности налогообложения доходов физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью	76
Тема 11. Особые режимы налогообложения	78
11.1 Налог при упрощенной системе налогообложения: условия применения, основные элементы налогообложения	78
11.2 Единый налог для производителей сельскохозяйственной продукции: условия применения, основные элементы налогообложения	82
11.3 Единый налог на вмененный доход: условия применения, основные элементы налогообложения	84
Тема 12. Налогообложение отдельных категорий плательщиков	85
12.1 Понятие специального правового режима для резидентов СЭЗ. Порядок налогового стимулирования функционирования СЭЗ	85
12.2 Льготирование реализации продукции, работ, услуг собственного производства.	87

Тема 13. Взносы в Фонд социальной защиты населения	88
13.1 Экономическая сущность обязательных взносов в Фонд социальной защиты населения, их плательщики, объекты обложения	88
13.2 Размер обязательных страховых взносов, порядок исчисления, декларирования и уплаты	89
Список использованных источников	92
Приложение А. Налоги и другие обязательные платежи, уплачиваемые юридическими и физическими лицами в Республике Беларусь	93
Приложение Б. Особые режимы налогообложения, применяемые в Республике Беларусь	100
Приложение В. Пример распределения налоговых вычетов по НДС	103

ВВЕДЕНИЕ

Дисциплина «Налоги и налогообложение» играет важную роль в формировании знаний, необходимых для работников различных сфер деятельности. В предлагаемом пособии дана характеристика основных составляющих налоговой системы Республики Беларусь (налогового законодательства, принципов налогообложения, видов налогов, сборов (пошлин), налоговых органов), рассмотрены права, обязанности и ответственность плательщиков налогов, сборов (пошлин) за нарушение налогового законодательства. Курс лекций содержит материалы по основным видам налогов, сборов, пошлин, установленных для организаций и физических лиц в Республике Беларусь, по состоянию на 01.01.2019 г. Наряду с общим порядком налогообложения рассмотрены особые режимы налогообложения субъектов малого предпринимательства, производителей сельскохозяйственной продукции, а также особенности налогообложения резидентов свободных экономических зон. По основным налогам приведены примеры, поясняющие методику их исчисления и уплаты. Помимо налогов, сборов, рассматривается и неналоговый платеж – обязательные страховые взносы в фонд социальной защиты населения, включаемый в других странах в налоговые платежи.

Курс лекций подготовлен в соответствии с учебной программой по дисциплине «Налоги и налогообложение» для слушателей специальностей переподготовки 1-25 03 75, 1-26 02 82, 1-25 01 83. Исходными материалами для курса лекций послужили действующие положения Налогового кодекса Республики Беларусь (в ред. закона от 30.12.2018 № 159-3), актов Президента Республики Беларусь, постановлений Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь, международных договоров, формирующих договорно-правовую базу Евразийского экономического союза.

Предлагаемый курс лекций поможет слушателям ФПК и ПК уяснить сущность налогообложения, освоить методики расчёта и уплаты налогов, сборов, отчислений, установленных в Республике Беларусь. Курс лекций может быть использован также студентами экономических специальностей при изучении дисциплин «Налоги и налогообложение», «Финансы и финансовый рынок», «Финансы организации», «Финансы предприятия», «Финансовый менеджмент», выполнении курсовых и дипломных работ.

ТЕМА 1. ОСНОВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

1.1 Налоговое законодательство Республики Беларусь, принципы налогообложения

В Республике Беларусь налоги, сборы (пошлины) являются основной формой доходов государства, обеспечивая до 85 % бюджетных поступлений. В этом заключается *фискальная* функция налогов. Кроме фискальной функции налоги выполняют *регулирующую функцию*, то есть используются государством в качестве инструмента перераспределения валового внутреннего продукта, регулирования социально-экономических отношений. Налоги оказывают *стимулирующее* (через предоставление налоговых льгот) или *сдерживающее* (путем повышения ставок налогов, отмены налоговых льгот, введения дополнительных налогов) воздействие на процессы воспроизводства, размещения и накопления капитала, величину, структуру, динамику платежеспособного спроса населения.

Под налогом понимается обязательный индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в республиканский и (или) местные бюджеты. *Сбором (пошлиной)* признается обязательный платеж в республиканский и (или) местные бюджеты, взимаемый с организаций и физических лиц, в виде одного из условий совершения в отношении их государственными органами, иными уполномоченными организациями и должностными лицами, юридически значимых действий (предоставление определенных прав, выдача специальных разрешений).

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

Налоговое законодательство Республики Беларусь – это двухуровневая система принятых в соответствии с Конституцией Республики Беларусь нормативных правовых актов, включающая:

– *первый уровень* – законодательные акты, обладающие высшей юридической силой: Налоговый кодекс (НК); законы, декреты, указы и распоряжения Президента Республики Беларусь, содержащие вопросы налогообложения;

– *второй уровень* – подзаконные акты, имеющие подчиненный характер по отношению к законодательным актам и являющиеся средством реализации законодательных норм: постановления Совета Министров Республики Беларусь; постановления республиканских органов государственного управления (Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь (МНС РБ), Государственного таможенного комитета Республики Беларусь (ГТК РБ) и др.); решения органов местного управления и самоуправления, регулирующие вопросы налогообложения.

Нормативные правовые акты республиканских органов государственного управления имеют обязательную силу на всей территории Республики Беларусь, а решения органов местного управления и самоуправления – на соответствующих территориях. Если нормами международных договоров Республики Беларусь установлены более льготные условия налогообложения, чем предусмотренные налоговым законодательством Республики Беларусь, то применяются нормы международного договора.

Налоговый кодекс Республики Беларусь – это основной документ, в котором комплексно регламентированы все направления налоговых отношений в государстве. Налоговый кодекс включает Общую и Особенную части. *Общая часть НК* (вступила в силу с 2004 года; закон от 19.12.2002 N 166-3) определяет общую правовую основу налогообложения, налоговую терминологию, процедурный аппарат. *Особенная часть НК* (вступила в силу с 2010 года; закон от 29.12.2009 N 71-3) содержит механизм исчисления и уплаты каждого из предусмотренных налогов, сборов (пошлин). В 2018 г. проделана большая работа по совершенствованию НК, направленная на упрощение механизма исчисления ряда налогов и их администрирования, снижение налоговой нагрузки.

Налогообложение осуществляется в рамках *налоговой системы*, под которой следует понимать совокупность налогов, сборов (пошлин), принципов, форм и методов их установления, взимания, изменения, отмены, а также налоговых органов, форм и методов налогового контроля и ответственности за нарушение налогового законодательства. *Основные принципы налогообложения* в Республике Беларусь изложены в ст. 2 главы 1 НК. К ним относятся:

1. *Принцип законности налогообложения*. Он означает, что ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги, сборы (пошлины), не предусмотренные налоговым законодательством Республики Беларусь.

2. *Принцип обязательности налогообложения* (каждое лицо обязано уплачивать законно установленные налоги, сборы (пошлины), по которым оно признается плательщиком).

3. *Принцип равенства налогообложения*. Согласно этому принципу налоги, сборы (пошлины) не могут иметь дискриминационный характер и устанавливаться исходя из расовых, национальных, религиозных критериев.

4. *Принцип презумпции добросовестности плательщика налогов, сборов (пошлин)*, означающий, что плательщик признается действующим добросовестно, пока этот факт не опровергнут контролирующими органами на основании документально подтвержденных сведений. Данный принцип учитывает нормы Декрета Президента Республики Беларусь от 23.11.2017 № 7 «О развитии предпринимательства».

5. *Принцип справедливости налогообложения*, означающий, что один и тот же объект налогообложения может облагаться одним и тем же налогом, сбором у одного плательщика только один раз за соответствующий налоговый период.

6. *Принцип стабильности налогового законодательства*, согласно которому налоги, сборы (пошлины), установленные НК РБ на очередной финансо-

вый год, не подлежат изменению в течение этого финансового года.

7. *Принцип гласности налогового законодательства*, предусматривающий обязательное официальное опубликование, обсуждение нормативных правовых актов, регулирующих вопросы налогообложения.

8. *Принцип экономической обоснованности налогообложения*. Он предусматривает, во-первых, что налоги, сборы (пошлины) должны устанавливаться с учетом необходимости обеспечения сбалансированности расходов и доходов республиканского и местных бюджетов, а во-вторых, объем налоговых доходов должен превышать затраты на их администрирование (это обеспечит эффективность налогообложения).

Налоговым кодексом также предусмотрено, что в случае неясности или нечеткости предписаний актов налогового законодательства, наличия в них пробелов, решения должны приниматься в пользу плательщиков налогов, сборов (пошлин). Данная норма дополняет принцип презумпции добросовестности плательщика налогов.

Функционирование налоговой системы по вышеизложенным принципам способствует повышению ее конкурентоспособности, стимулированию деловой активности, добровольного исполнения налоговых обязательств.

При установлении налогов законодательно должны быть определены все элементы налогообложения, которые рассматриваются в следующем вопросе.

1.2 Элементы налогообложения

Налог считается установленным только в случае, когда определены его плательщики и следующие *элементы налогообложения (глава 3 НК)*:

- 1) объект налогообложения;
- 2) налоговая база;
- 3) налоговый период;
- 4) налоговая ставка (ставки);
- 5) порядок исчисления;
- 6) порядок и сроки уплаты.

Объектами налогообложения признаются обстоятельства, с наличием которых у плательщика налоговое и таможенное законодательство связывают возникновение налогового обязательства. Объектами налогообложения могут выступать *товар, работа, услуга, их реализация, доход*, поэтому для целей налогообложения необходимо их четкое определение.

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

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

знается деятельность (кроме предоставления имущества в аренду, лизинг), результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности или по ее завершении.

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

Доходом для целей налогообложения признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить.

Дивидендом признается доход, начисленный организацией участнику (акционеру) по принадлежащим данному участнику (акционеру) долям (паям, акциям) в порядке распределения прибыли, остающейся после налогообложения.

Процентами признаются доходы от долговых обязательств любого вида (например, начисленный доход по облигациям, векселям, депозитам).

Для исчисления налога необходимо определить налоговую базу и применить к ней налоговую ставку. *Налоговая база* – это стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения, принимаемая за основу при исчислении суммы налога. *Налоговая ставка* – это величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы. Налоговые ставки могут быть трех видов: *твердые* (в абсолютной сумме), *процентные или адвалорные* (в процентах от стоимости) и *комбинированные* (сочетание твердых и процентных ставок). Налоговая база и налоговые ставки по республиканским налогам, сборам (пошлинам) устанавливаются НК, иными актами налогового законодательства, или актами, составляющими право Евразийского экономического союза (далее – ЕАЭС), а по местным налогам и сборам – местными Советами депутатов в соответствии с НК.

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

В необходимых случаях при установлении налога актами налогового законодательства могут предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования. *Налоговые льготы* – это предоставляемые отдельным категориям плательщиков предусмотренные НК и иными актами налогового и таможенного законодательства преимущества по сравнению с другими плательщиками, включая возможность не уплачивать налог, сбор (пошлину) либо уплачивать их в меньшем размере. Использование налоговых льгот позволяет плательщику увеличить сумму средств, остающихся в его распоряжении.

Налоговые льготы устанавливаются в виде:

- 1) освобождения от налога, сбора (пошлины);
- 2) дополнительных налоговых вычетов и (или) скидок, уменьшающих

налоговую базу либо сумму налога, сбора (пошлины);

- 3) пониженных налоговых ставок;
- 4) возмещения суммы уплаченного налога, сбора (пошлины);
- 5) в ином виде, установленном Президентом Республики Беларусь.

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

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

- 1) плательщик не заявил письменный отказ от использования льгот;
- 2) налоговое обязательство возникло в период действия правовых оснований для использования налоговых льгот;
- 3) не истекло **5 лет** со дня возникновения налогового обязательства, при исполнении которого возникли правовые основания для использования налоговых льгот.

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

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

Порядок уплаты налогов, сборов (пошлин). Уплата налогов, сборов (пошлин) производится в наличном или безналичном порядке в белорусских рублях в соответствии с актами налогового и таможенного законодательства.

1.3 Классификация налогов, сборов (пошлин). Режимы налогообложения

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

контроля. Рассмотрим наиболее распространенные признаки классификации.

1. По способу взимания выделяют:

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

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

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

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

Республиканскими признаются налоги, сборы (пошлины), установленные НК либо Президентом, либо международными договорами, составляющими право ЕАЭС, и обязательные к уплате на всей территории Республики Беларусь. Установление, введение, изменение и прекращение действия республиканских налогов, сборов (пошлин) осуществляются принятием закона о внесении изменений и дополнений в НК либо актами Президента Республики Беларусь (а по таможенным платежам – также международными договорами и актами, составляющими право ЕАЭС).

К республиканским налогам, сборам (пошлинам) относятся (см. приложение А): налог на добавленную стоимость (НДС); акцизы; налог на прибыль; налог на доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство; подоходный налог с физических лиц; экологический налог; налог за добычу (изъятие) природных ресурсов; налог на недвижимость; земельный налог; таможенные пошлины и таможенные сборы, таможенные платежи в отношении товаров для личного пользования; гербовый сбор; оффшорный сбор; консульский сбор; государственная пошлина; патентные пошлины; утилизационный сбор.

Местными признаются налоги и сборы, устанавливаемые решениями местных Советов депутатов в соответствии с НК и обязательные к уплате на соответствующих территориях. *К ним* относятся: налог за владение собаками; курортный сбор; сбор с заготовителей (приложение А).

3. По источнику возмещения выделяют:

а) налоги, сборы, исчисляемые из выручки от реализации (например, НДС);

б) налоги, сборы, исчисляемые из прибыли (дохода) (налог на прибыль);

в) налоги, сборы, относимые на затраты по производству и реализации продукции, работ, услуг (экологический налог, земельный налог и другие);

г) налоги, удерживаемые из доходов плательщика (подоходный налог).

4. По субъектам налогообложения выделяют:

а) налоги, сборы, уплачиваемые юридическими лицами (приложения А, Б);

б) налоги, сборы, уплачиваемые физическими лицами (приложения А, Б).

В зависимости от применяемого субъектом хозяйствования режима налогообложения перечень уплачиваемых налогов, сборов (пошлин) будет отли-

чаться. В Республике Беларусь субъекты хозяйствования могут применять *общую систему налогообложения* и *особые режимы налогообложения* (рис. 1.1).

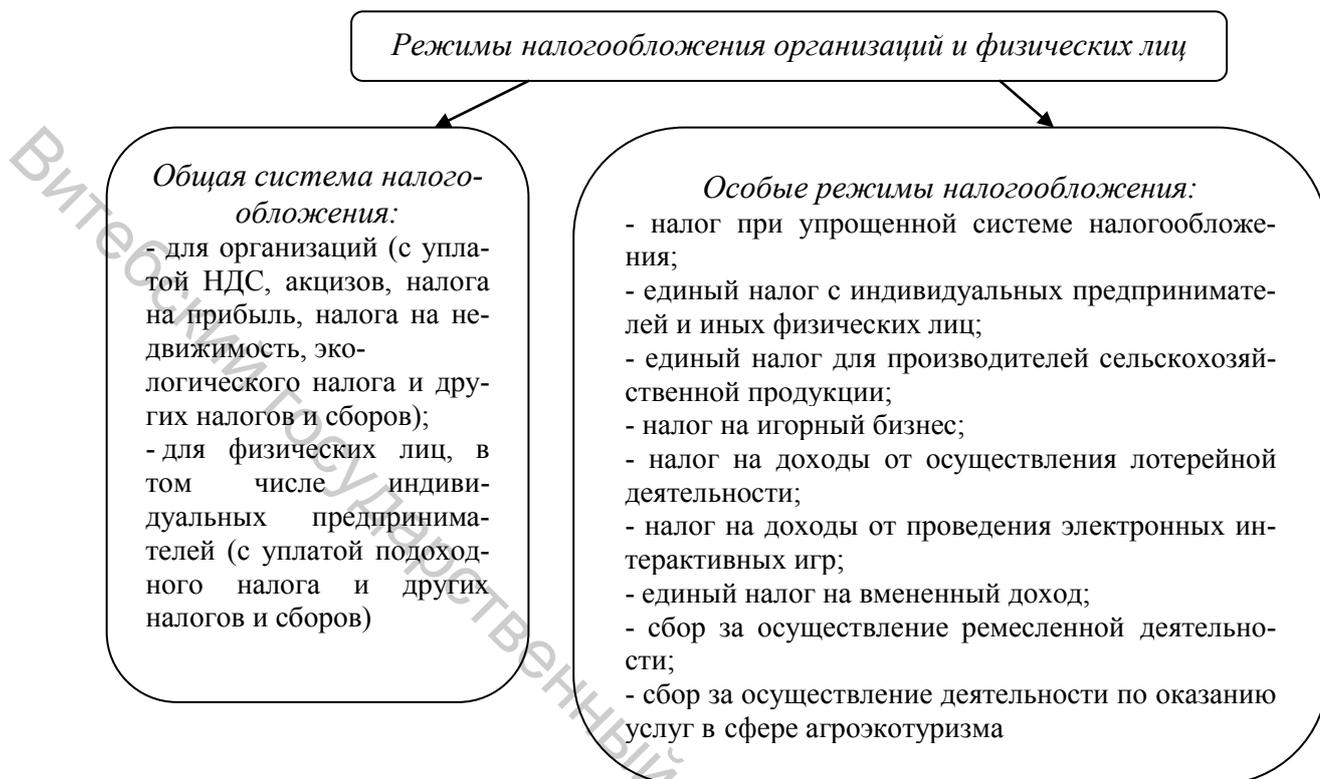


Рисунок 1.1 – Режимы налогообложения в Республике Беларусь

Общая система налогообложения (ОСН) предусматривает исчисление и уплату различных налоговых платежей, что требует существенных временных и финансовых затрат на ведение бухгалтерского и налогового учета, расчет налоговых платежей, заполнение налоговых деклараций, осуществление налогового контроля. *Особые режимы налогообложения (ОРН)* предусмотрены для отдельных категорий плательщиков, например, субъектов малого предпринимательства (налог при упрощенной системе налогообложения, единый налог с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц). Их суть заключается в том, что вместо нескольких налогов (для организаций – чаще всего вместо НДС и налога на прибыль) уплачивается один основной налог, что сокращает затраты времени и денежных средств плательщика, связанные с исполнением его налоговых обязанностей. Некоторые особые режимы налогообложения будут рассмотрены в теме 11.

1.4 Участники налоговых отношений, их права и обязанности

Согласно НК участниками налоговых отношений являются: плательщики налогов, сборов (пошлин), налоговые агенты, налоговые, таможенные и финансовые органы, органы государственного контроля, республиканские органы государственного управления, органы местного управления и самоуправления, а также уполномоченные органы, организации и должностные лица при решении вопросов, отнесенных к их компетенции НК и другим законодательством, либо осуществляющие в установленном порядке прием и взимание налогов, сборов (пошлин).

Плательщиками налогов, сборов (пошлин) признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с налоговым или таможенным законодательством возложена обязанность уплачивать налоги, сборы (пошлины). *Под организациями понимаются:* юридические лица Республики Беларусь; иностранные и международные организации, в том числе не являющиеся юридическими лицами; простые товарищества (участники договора о совместной деятельности). *Под физическими лицами понимаются:* граждане Республики Беларусь, граждане либо подданные иностранного государства, лица без гражданства (подданства).

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

1) получать от налоговых органов бесплатную информацию о действующих налогах, сборах (пошлинах), актах налогового законодательства, письменные разъяснения по вопросам применения актов налогового законодательства;

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

3) использовать налоговые льготы при наличии оснований;

4) обращаться в налоговый орган за изменением установленного законодательством срока уплаты налогов, сборов (пошлин), пеней (в виде отсрочки, рассрочки), за осуществлением административных процедур. Например, *плательщик имеет право на возврат излишне уплаченной суммы* налога, сбора (пошлины) на основании заявления, поданного им *по установленной форме в налоговый орган не позднее пяти лет* со дня уплаты указанной суммы. В соответствии со статьей 66 НК налоговый орган произведет возврат указанной суммы (в течение 15 дней), если у плательщика отсутствуют неисполненные налоговые обязательства;

5) присутствовать при проведении проверки, давать объяснения по вопросам, относящимся к предмету проверки; получать акт (справку) проверки; представлять в налоговые органы пояснения по исчислению и уплате налогов, сборов, а также возражения по акту (справке) проверки;

6) обжаловать решения налоговых органов, действия (бездействие) их должностных лиц.

7) на возмещение убытков, причиненных незаконными решениями нало-

говых органов, неправомерными действиями их должностных лиц.

Плательщики имеют также иные права, установленные налоговым и таможенным законодательством. Для удобства плательщиков создан «Личный кабинет плательщика», размещенный в сети Интернет, являющийся информационным ресурсом Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь (статья 28 НК). С помощью данного функционала плательщик может получать от налоговых органов и направлять в налоговые органы электронные документы, необходимую информацию в электронном виде.

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

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

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

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

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

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

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

7) выполнение других обязанностей, установленных НК.

Исполнением налогового обязательства плательщика признается уплата причитающихся сумм налога, сбора (пошлины). Налоговое обязательство также считается исполненным после вынесения налоговым либо таможенным органом решения о зачете излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, сборов (пошлин). Если плательщик не может исполнить налоговое обязательство в установленные НК сроки, то обязанность по уплате налогов, сборов (пошлин), пеней может быть обеспечена следующими способами:

1) залогом имущества. Договор залога имущества заключается между плательщиком и налоговым органом по месту постановки на учет плательщика;

2) поручительством. Договор поручительства заключается между поручителем и налоговым органом по месту постановки на учет плательщика и включает в себя обязанность поручителя исполнить налоговое обязательство плательщика, если последний не уплатит в установленный срок причитающие-

ся суммы налогов, сборов (пошлин), пеней;

3) *пенями*;

4) *приостановлением операций по счетам, электронным кошелькам* – означает прекращение банком расходных операций по счету плательщика по решению руководителя (его заместителя) налогового или таможенного органа;

5) *банковской гарантией*;

6) *арестом имущества*. Арестом имущества признается действие налогового или таможенного органа по ограничению имущественных прав плательщика в отношении имущества, принадлежащего ему на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления.

В отдельных случаях реализация прав и обязанностей плательщика налогов и сборов может осуществляться налоговым агентом. *Налоговый агент* – это организации или физические лица, которые являются источником выплаты доходов плательщику и (или) на которых в силу налогового законодательства возлагаются обязанности по исчислению, удержанию у плательщика и перечислению в бюджет налогов, сборов (пошлин).

Налоговые органы – это государственные органы (МНС РБ и его территориальные инспекции), которые в пределах своей компетенции проводят государственную политику и осуществляют регулирование и управление в сфере налогообложения. В случаях, предусмотренных НК, полномочиями налоговых органов могут обладать таможенные органы (по вопросам налогообложения экспортно-импортных операций), иные уполномоченные государственные органы. Функции МНС определены постановлением Совета Министров РБ от 31.10.2001 № 1592. С учетом внедрения и активного использования информационных технологий в работе налоговых служб проведена оптимизация структуры и численности МНС и его территориальных налоговых органов. В настоящее время в республике функционирует 80 территориальных инспекций (вместо 149 инспекций, действовавших до 2017 г.).

Налоговые органы вправе (ст. 107 Общей части НК):

1) получать от плательщика (иного обязанного лица) необходимые для исчисления, уплаты и взыскания налогов, сборов (пошлин) документы (их копии), иную информацию, связанную с деятельностью плательщика;

2) вызывать в налоговые органы плательщиков, их представителей, других лиц, имеющих документы и (или) информацию о деятельности плательщиков (иных обязанных лиц), в отношении которых проводится проверка;

3) вносить представления (предложения) о ликвидации организаций и прекращении деятельности индивидуальных предпринимателей;

4) направлять в суд иски (заявления): о ликвидации организации, прекращении деятельности индивидуального предпринимателя; о признании осуществляемой плательщиком деятельности незаконной в случае нарушения установленного порядка ее осуществления, а также о признании сделок (договоров) недействительными; о взыскании налога, сбора (пошлины), пени за счет имущества плательщика (иного обязанного лица); об экономической несостоятельности (банкротстве) плательщика;

5) получать от других государственных органов, организаций и физических лиц на безвозмездной основе необходимую для выполнения своих обязанностей информацию; получать сведения из информационных систем, содержащих персональные данные, иметь доступ к информационным системам, содержащим такие данные;

6) при проведении проверки требовать и получать от плательщиков (иных обязанных лиц) необходимые для проверки документы (их копии);

7) взыскивать неуплаченные суммы налогов, сборов, пошлин, пеней;

8) проводить контрольные закупки товарно-материальных ценностей, контрольные оформления заказов на выполнение работ, оказание услуг для проверки соблюдения законодательства;

9) производить арест и (или) изъятие вещей и товарно-материальных ценностей плательщика, которые являются предметами нарушения налогового и иного законодательства, а также средствами совершения нарушений.

Налоговые органы имеют и другие права, установленные законодательством. Обязанности налоговых органов определены *ст. 108 Общей части НК*.

1.5 Налоговый контроль

Налоговые поступления формируют большую часть госбюджета, это определяет значимость налогового контроля в системе государственного контроля. Согласно статье 71 главы 10 Общей части НК *налоговым контролем* признается система мер по контролю за исполнением налогового законодательства, осуществляемая должностными лицами налоговых органов в пределах их полномочий посредством: *учета плательщиков (иных обязанных лиц); проведения проверок*.

Постановка на учет юридических лиц Республики Беларусь и индивидуальных предпринимателей в налоговом органе (кроме религиозных организаций, общественных объединений, их союзов (ассоциаций), государственных органов, простых товариществ, иностранных организаций, физических лиц) осуществляется при их государственной регистрации в течение двух рабочих дней со дня получения от регистрирующего органа посредством АИС «Взаимодействие» информационной карты. При постановке на учет в налоговом органе каждому плательщику присваивается единый по всем налогам, сборам (пошлинам), таможенным платежам, *учетный номер плательщика (УНП)* (плата за это не взимается). На основе данных учета плательщиков Министерство по налогам и сборам ведет *Государственный реестр плательщиков (иных обязанных лиц)*.

В соответствии с НК налоговые органы проводят *камеральные* и *выездные* проверки плательщиков. *Камеральная проверка* проводится по месту нахождения налогового органа на основании изучения налоговых деклараций (расчетов), деклараций о доходах и имуществе, иных документов и (или) информации

о плательщике, имеющих в налоговом органе. *Камеральная проверка включает* следующие этапы:

1) *предварительный этап*, в ходе которого налоговый орган устанавливает: своевременность постановки на учет в налоговых органах; своевременность представления налоговых деклараций (расчетов) и других необходимых документов; правильность оформления и заполнения налоговой декларации (расчета), арифметического подсчета сумм налогов, сборов (пошлин), пеней, подлежащих уплате в бюджет согласно представленной налоговой декларации (расчету); своевременность и полноту уплаты в бюджет налогов, сборов, пеней;

2) *последующий этап*, на котором устанавливается: полнота исчисления налогов, сборов (пошлин) и достоверность сведений, указанных плательщиком в налоговых декларациях (расчетах) и других документах; соответствие данных, содержащихся в налоговой декларации (расчете) и прилагаемых к ней документах и информации, имеющейся в налоговом органе; обоснованность применения плательщиком налоговых ставок, налоговых льгот; иные вопросы, связанные со своевременным и полным исполнением налоговых обязательств.

Результаты камеральной проверки, в ходе которой не выявлены нарушения законодательства, документально не оформляются. При выявлении нарушений плательщику направляется *уведомление* с предложением не позднее 10 рабочих дней со дня его направления представить дополнительные документы, пояснения либо внести соответствующие исправления в налоговую декларацию и (или) документы, либо представить налоговую декларацию.

Выездные проверки (в том числе дополнительные и тематические оперативные проверки) проводятся по месту деятельности плательщика налогов, сборов и (или) месту нахождения объектов налогообложения, относящихся к его деятельности. Выездные проверки назначаются руководителем (его заместителем) налогового органа, проводящего проверку. По результатам выездной проверки должностным лицом налогового органа составляется акт проверки (или справка – если нарушения не выявлены) по установленным формам.

Налоговые органы имеют право осуществлять выездные проверки следующими способами:

1) *проведение встречных проверок*. *Встречная проверка* проводится для установления (подтверждения) достоверности и законности совершения финансово-хозяйственных операций между проверяемым субъектом и его контрагентами или третьими лицами, имеющими отношение к проверяемым финансово-хозяйственным операциям;

2) *осмотр* используемых для осуществления деятельности *территорий, помещений и иных объектов плательщика*;

3) *проведение личного досмотра*;

4) *контрольный обмер* выполненных объемов работ и произведенных затрат на объектах строительства (реконструкции, ремонта, благоустройства);

5) *назначение инвентаризации* имущества плательщика;

6) *контрольная закупка* товарно-материальных ценностей либо контрольное оформление заказов на выполнение работ, оказание услуг (см. постановле-

ние Совмина от 30.04.2009 № 554);

7) *наблюдение хронометражным методом* в обслуживающих объектах плательщика, осуществляющего общественное питание, бытовое обслуживание населения; оказывающего медицинские услуги (цель – установление фактической выручки (дохода) плательщика за период наблюдения).

Особое внимание уделяется налоговыми органами контролю за внешне-торговыми сделками, в том числе сделками с взаимозависимыми лицами, с нерезидентами Республики Беларусь, зарегистрированными на оффшорных территориях, сделками, совершаемыми крупными плательщиками налогов.

С принятием указа Президента Республики Беларусь от 16.10.2017 № 376 акцент в контрольной деятельности смещается в сторону камеральных проверок. Этому способствуют широкое применение электронного налогового и таможенного декларирования; применение АИС (автоматизированной информационной системы) «Учет счетов-фактур» для контроля сумм НДС; применение автоматизированных систем контроля кассовых операций субъектов хозяйствования, и другие мероприятия. С 1 января 2018 г. запрещено проводить проверки субъектов хозяйствования в течение 2 лет с даты их государственной регистрации, кроме того проверяемый период соблюдения налогового законодательства ограничен пятью годами, предшествующими году, в котором назначена проверка. Такие меры направлены на снижение воздействия контролирующих органов на плательщиков и создание нормальных условий их деятельности.

1.6 Ответственность плательщиков налогов, сборов (пошлин)

За совершение налоговых правонарушений (невыполнение или ненадлежащее выполнение возложенных на плательщика обязанностей) предусматриваются следующие *виды ответственности* юридических лиц (ЮЛ), их должностных лиц, индивидуальных предпринимателей (ИП) и иных физических лиц: *административная, уголовная*. Уголовная ответственность в отношении должностных лиц наступает, если в результате налогового правонарушения нанесен ущерб организациям, гражданам или государству в крупных и особо крупных размерах.

Меры административной ответственности предусмотрены *Кодексом Республики Беларусь об административных правонарушениях* (далее – КоАП). Различаются они в зависимости от вида нарушений и их повторяемости, типа плательщика, степени его вины, имущественного положения, обстоятельств, смягчающих и отягчающих ответственность. Административная ответственность наступает за совершение плательщиком, налоговым агентом, иным лицом одного из следующих налоговых правонарушений:

- 1) нарушение срока постановки на учёт в налоговом органе;
- 2) осуществление деятельности без постановки на учет в налоговом органе;

- 3) нарушение срока представления налоговой декларации (расчета);
- 4) неуплата или неполная уплата суммы налога, сбора (пошлины), таможенного платежа;
- 5) непредставление документов и иных сведений для осуществления налогового контроля либо представление недостоверных сведений;
- 6) другие налоговые нарушения согласно *главе 13 КоАП*.

Согласно КоАП за допущенные административные правонарушения налагается административное взыскание в виде штрафа, величина которого может быть определена в базовых величинах и (или) в процентах. Так, неуплата или неполная уплата суммы налога, сбора (пошлины) плательщиком, налоговым агентом влекут наложение штрафа на ИП в размере 40 % от неуплаченной суммы налога, сбора (пошлины), *но не менее 2 базовых величин (БВ)*, а на ЮЛ – в размере 40 % от неуплаченной суммы налога, сбора (пошлины), *но не менее 10 БВ* (статья 13.6 КоАП). Обстоятельствами, смягчающими административную ответственность, признаются: добровольное возмещение или устранение причиненного вреда либо исполнение возложенной на лицо обязанности; совершение административного правонарушения вследствие стечения тяжелых личных, семейных или иных обстоятельств. Протокол об административном правонарушении не составляется при наличии исключительных обстоятельств: признание вины, согласие на уплату штрафа и возмещение причиненного вреда. При этом в отношении физического лица применяется штраф в размере низшего предела, предусмотренного статьей КоАП.

По налоговым нарушениям (за исключением выявленных в результате камеральных проверок) суммы штрафов исчисляются с суммы превышения начисленных налогов, сборов (пошлин) по итогам календарного года (его части) над суммой налогов, сборов (пошлин), уменьшенных за тот же период. Административное взыскание не налагается за неуплату, неполную уплату суммы налога, сбора в установленный срок, если плательщик уплатил причитающуюся сумму налогов, сборов до назначения проверки, в результате которой может быть обнаружена такая неуплата или неполная уплата. Может действовать обратная сила закона, если на момент выявления правонарушения акты законодательства смягчают или отменяют ответственность за нарушения порядка налогообложения.

Статьей 5.5 КоАП установлено освобождение субъектов от административной ответственности при совершении незначительных нарушений в случае их полного устранения. Так, не являются административными нарушениями неуплата или неполная уплата налогов (сборов, пошлин) в размере не более 1 % от самостоятельно исчисленных плательщиком сумм налогов (сборов, пошлин) по итогам каждого года.

В случае исполнения налогового обязательства в более поздние сроки, по сравнению с установленными налоговым законодательством, плательщик обязан уплатить *пени*. Пени за каждый календарный день просрочки определяются в процентах от неуплаченных сумм налога, сбора (пошлины) с учетом процентной ставки, равной 1/360 ставки рефинансирования Национального банка Рес-

публики Беларусь, действовавшей в соответствующие периоды неисполнения налогового обязательства. При этом новой редакцией НК (с 01.01.2019 г.) предусмотрено, что размер пеней не должен превышать сумму подлежащего уплате по результатам проверки налога, сбора (пошлины).

Уплата штрафа за административные правонарушения производится за счет средств, остающихся в распоряжении плательщика после уплаты налогов. При недостаточности денежных средств на счетах плательщика взыскание обращается на его другие активы или имущество.

ТЕМА 2. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

2.1 Экономическая сущность и фискальная значимость НДС, его плательщики, объекты налогообложения, налоговые льготы

НДС – универсальный косвенный налог, представляющий собой изъятие в бюджет части прироста созданной стоимости (добавленной стоимости), формируемой на всех стадиях производства и реализации. Добавленная стоимость упрощенно может рассчитываться как сумма заработной платы с начислениями, амортизации и прибыли (или как разность между выручкой и материальными затратами). Впервые НДС появился во Франции, впоследствии налог стал применяться во многих странах мира благодаря таким качествам, как высокая доходность и продуктивность: под обложение НДС попадает широкий круг товаров, работ, услуг и НДС менее других (прямых) налогов зависит от колебаний в экономике. К недостаткам НДС можно отнести регрессивность, значительные затраты по созданию методической базы, администрированию.

Республика Беларусь ввела НДС в 1992 г. вместо налога с оборота. До 2000 года применялся метод прямого вычитания, требовавший определения величины добавленной стоимости (разности между выручкой и материальными затратами) для исчисления НДС. С 2000 года применяется зачетный (счет-фактурный) метод исчисления НДС. Этот метод основан на принципе зачета ранее уплаченных сумм НДС при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав. Каждый последующий продавец уплачивает только ту сумму НДС, которая начисляется на вновь созданную стоимость. Основным носителем информации для налогообложения (о стоимости сделки как налоговой базы, ставке и сумме НДС) является счет-фактура, отсюда и название метода.

НДС включается в цену товаров, работ, услуг, и является наиболее значимым источником налоговых поступлений в бюджет Республики Беларусь (25,3 % общей суммы налоговых доходов страны за 2017 г., 26 % – за 2018 год). Кроме фискальной функции НДС большинством стран используется и регулирующая (стимулирующая) функция НДС. Это проявляется в дифференциации ставок НДС, предоставлении льгот сельскохозяйственным организациям, предприятиям, создающим рабочие места для инвалидов, осуществляющим инве-

стиции.

В соответствии с Договором о ЕАЭС при взимании НДС (а также акцизов) все государства – члены ЕАЭС применяют *принцип страны назначения товара*. Он означает взимание налога на стадии реализации товара, независимо от места его происхождения (импорт облагается по ставкам страны-импортера, а экспорт не облагается). Этот принцип больше, чем принцип страны происхождения товара соответствует сущности НДС как налога на потребление и позволяет поддерживать отечественного производителя-экспортера.

Правовую основу взимания НДС в Республике Беларусь составляют положения главы 14 НК, актов Президента Республики Беларусь, Договора о Евразийском экономическом союзе (ЕАЭС). Согласно НК **плательщиками НДС** признаются:

- 1) организации;
- 2) индивидуальные предприниматели (с учетом норм статьи 113 НК);
- 3) доверительные управляющие;
- 4) физические лица, на которых НК, таможенным законодательством и актами Президента Республики Беларусь возложена обязанность по уплате НДС при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь.

Объектами налогообложения являются:

1 *обороты по реализации* товаров, работ, услуг, имущественных прав (далее – объектов) *на территории Республики Беларусь*, включая обороты:

- 1.1 по реализации объектов своим работникам;
- 1.2 по обмену товарами (работами, услугами), имущественными правами;
- 1.3 по безвозмездной передаче объектов (*кроме случаев, указанных в п. 2.7 статьи 31 и п. 2.5 статьи 115 НК*);
- 1.4 по передаче лизингодателем предмета лизинга лизингополучателю;
- 1.5 по передаче арендодателем объекта аренды арендатору;
- 1.6 по передаче товаров в рамках договора займа в виде вещей;
- 1.7 по передаче имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности;
- 1.8 по реализации имущества должника в рамках исполнительного производства, включая передачу имущества должника взыскателю;
- 1.9 по передаче имущества в безвозмездное пользование ссудополучателю;
- 1.10 по отгрузке (возврату) возвратной тары продавцом покупателю (покупателем продавцу);

2 *ввоз товаров на территорию Республики Беларусь*.

В п. 2 ст. 115 НК указаны операции, которые *не признаются* объектами налогообложения НДС. По таким операциям НДС не исчисляется, в налоговой декларации обороты по этим операциям не отражаются и в распределении налоговых вычетов не участвуют. Так, например, *не являются объектами обложения НДС*:

– вывоз товаров с территории Республики Беларусь на территорию другого государства – члена ЕАЭС в связи с их передачей в пределах одного юриди-

ческого лица;

- обороты по реализации долей в уставных фондах организаций;
- обороты по передаче имущества в безвозмездное пользование, при которой не производится возмещение ссудодателю расходов по содержанию имущества и (или) иных расходов, связанных с имуществом (начисленная амортизация, земельный налог или арендная плата за земельный участок, налог на недвижимость, расходы по эксплуатации, капитальному и текущему ремонту имущества, затраты на коммунальные услуги), либо обязанность возмещения указанных расходов предусмотрена Президентом Республики Беларусь;
- обороты по реализации ценных бумаг, форвардных и фьючерсных контрактов, опционов и иных аналогичных финансовых инструментов.

Налоговые льготы по НДС установлены в виде пониженных ставок налога, освобождения от налога отдельных объектов налогообложения и в др. формах. *Статьей 118 НК определен перечень оборотов по реализации объектов, освобожденных от НДС.* По освобожденным оборотам НДС не исчисляется, но такие обороты отражаются в налоговой декларации по НДС (часть 1) и участвуют в распределении налоговых вычетов. В первичных учетных документах, применяемых при отгрузке товаров (работ, услуг), обороты по реализации которых освобождаются от НДС, продавец делает запись «Без НДС». Например, освобождены от НДС обороты по реализации на территории Республики Беларусь:

- 1) лекарственных средств, медицинских изделий по перечню, утверждаемому Президентом Республики Беларусь;
- 2) товаров (работ, услуг) (за исключением подакцизных товаров, посреднических услуг, передачи имущества в аренду (лизинг)), произведенных (выполненных, оказанных) плательщиками, у которых численность инвалидов составляет не менее 50 % численности работников в среднем за период. Освобождение от НДС распространяется на всех плательщиков, реализующих товары (работы, услуги), произведенные (выполненные, оказанные) плательщиками, указанными в данном пункте. *Основанием для применения освобождения от НДС покупателем служит указанная продавцом в первичных учетных документах, применяемых при отгрузке товаров, запись «Освобождение согласно п.п. 1.16 п. 1 ст. 118 Налогового кодекса Республики Беларусь»;*
- 3) платных услуг в сфере образования;
- 4) банковских операций (по перечню);
- 5) услуг по страхованию (сострахованию, перестрахованию);
- 6) других объектов согласно *статье 118 НК.*

Плательщик вправе отказаться от освобождения от НДС (только в отношении всех осуществляемых оборотов, освобожденных от НДС), на срок не менее 1 календарного года, подав заявление в налоговый орган.

2.2 Налоговая база, ставки НДС и условия их применения

После того, как выяснили, что совершенные операции признаются объектом налогообложения, необходимо определить налоговую базу согласно положениям *статьи 120 НК*. **Налоговая база НДС** определяется с учетом следующих особенностей.

1. При реализации объектов по свободным отпускным ценам налоговая база определяется *как их стоимость без включения НДС*.

2. При реализации приобретенных (ввезенных) товаров по регулируемым розничным ценам (с НДС) налоговая база НДС определяется *как разница между ценой реализации (с НДС) и ценой приобретения* этих товаров (с НДС).

3. При реализации основных средств, нематериальных активов (в том числе по цене ниже остаточной стоимости) налоговая база определяется *исходя из цены реализации* таких объектов.

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

5. При передаче лизингодателем предмета лизинга лизингополучателю налоговая база определяется *как сумма лизинговых платежей*. Если по условиям договора предмет лизинга выкупается лизингополучателем, налоговая база увеличивается на сумму выкупной стоимости предмета финансовой аренды.

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

Пример: *Фирма «А» отгрузила в ноябре 2018 г. галантерейные изделия фирме «Б» на сумму 120 тыс. руб., в том числе НДС – 20 тыс. руб. Фирма «Б» нарушила сроки оплаты за полученный товар, за что заплатила фирме «А» штраф 240 руб. в ноябре 2018 г. Эта сумма штрафа увеличивает налоговую базу за январь-ноябрь на 240 руб. у фирмы «А».*

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

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

Чтобы определить, за какой период необходимо исчислить НДС, следует установить *момент фактической реализации (МФР)*. *МФР определяется как*

приходящийся на отчетный период *день отгрузки товаров* (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав *независимо от даты проведения расчетов по ним*. Особенности определения *МФР* определены в *статьях 121 и 140 НК*. Согласно статье 140 НК индивидуальные предприниматели в 2019 г. получили право выбора – определять *МФР* по принципу начисления (*на дату отгрузки*) или по принципу оплаты (*на дату поступления оплаты* за отгруженные товары, работы, услуги, *но не позднее 60 дней со дня отгрузки*).

На сумму налога влияет также размер налоговой ставки. В соответствии со статьей 122 НК **ставки НДС** установлены в следующих размерах:

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

1.1) товаров за пределы Республики Беларусь, а также работ (услуг) по сопровождению, погрузке, перегрузке и иных подобных работ (услуг), непосредственно связанных с реализацией экспортируемых товаров;

1.2) экспортируемых транспортных услуг (при оформлении их международными транспортными или товарно-транспортными документами);

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

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

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

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

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

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

Нулевая ставка означает полное освобождение экспортеров от НДС путем вычета (зачета) сумм НДС, ранее уплаченных (предъявленных) при приобретении объектов, использованных для производства и реализации товаров, работ, услуг, облагаемых по нулевой ставке. Для применения нулевой ставки НДС плательщик должен документально подтвердить фактический вывоз товаров за пределы Республики Беларусь, экспорт работ, услуг (состав подтверждающих документов указан в *статьях 123–126 НК*). В случае отсутствия документов, подтверждающих вывоз товаров за пределы Беларуси, в течение 180 дней с даты отгрузки товаров (выпуска в соответствии с заявленной таможенной процедурой) плательщик обязан исчислить НДС по установленным

ставкам (20 % или 10 %) и отразить оборот по реализации товаров в налоговой декларации по НДС;

2) **10 %** – применяется при:

– ввозе на территорию Республики Беларусь и (или) реализации продовольственных товаров и товаров для детей (по перечню, утвержденному Указом Президента Республики Беларусь № 287 от 21.06.2007 с учетом изменений);

– реализации производимой на территории Республики Беларусь, а также при ввозе и (или) реализации на территории Республики Беларусь произведенной на территории государств – членов ЕАЭС: продукции растениеводства (кроме цветоводства, декоративных растений), дикорастущих ягод, орехов и иных плодов, грибов, другой дикорастущей продукции; продукции пчеловодства, животноводства (кроме пушнины), рыбоводства;

3) **25 %** – применяется при реализации услуг электросвязи;

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

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

2.3 Порядок исчисления НДС и определения налоговых вычетов

При реализации объектов общая сумма НДС исчисляется нарастающим итогом с начала налогового периода по истечении каждого отчетного периода по всем оборотам по реализации объектов, признаваемым объектом налогообложения, момент фактической реализации которых приходится на соответствующий отчетный период, и по всем изменениям налоговой базы в соответствующем отчетном периоде. Сумма НДС, исчисленная с оборота по реализации объектов, определяется как произведение налоговой базы и налоговой ставки по следующей формуле:

$$\text{НДС исчисл.} = \text{НБ} \times \text{Сндс.}$$

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

Исчисление НДС из суммы оборота по реализации товаров (работ, услуг), включающей НДС, производится по формуле:

$$\text{НДС исчисл.} = \text{В} \times \text{Сндс} / (100 + \text{Сндс}).$$

Исчисленная сумма НДС (по видам оборотов) отражается в соответствующих строках налоговой декларации по НДС.

С 1 июля 2016 года в Республике Беларусь введены электронные счета-фактуры (ЭСЧФ), которые обязаны создавать все плательщики НДС. ЭСЧФ являются *основным источником сведений об исчисленных и (или) подлежащих вычету суммах НДС, представляемых в налоговые органы*. Электронный документооборот электронных счетов-фактур между продавцами и покупателями осуществляется с использованием Портала электронных счетов-фактур (www.vat.gov.by) – информационного ресурса МНС Республики Беларусь. Плательщик НДС обязан в отношении каждого оборота по реализации объектов выставить ЭСЧФ покупателю объектов (а в некоторых случаях, установленных 131 статьей НК, направить ЭСЧФ на Портал) *в установленные сроки* (см. пункты 5–9 статьи 131 НК). При импорте товаров, экспорте товаров, работ, услуг ЭСЧФ направляется на Портал.

Сумма налога, подлежащая уплате плательщиком в бюджет (НДСбюдж), определяется как разница между общей суммой налога, исчисленной по итогам отчетного периода, и суммами налоговых вычетов (НДСвыч) :

$$\text{НДСбюдж} = \text{НДСисчисл} - \text{НДСвыч.}$$

Налоговыми вычетами признаются суммы НДС:

1) предъявленные продавцами, состоящими на учете в налоговых органах Республики Беларусь и являющимися плательщиками НДС, к оплате плательщику при приобретении им на территории Республики Беларусь объектов (*то есть суммы НДС, выделенные продавцом покупателю в ЭСЧФ*);

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

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

Вычетам подлежат вышеуказанные суммы НДС после их отражения в бухгалтерском учете (учете ИП) и книге покупок (если плательщик ведет книгу покупок). При этом налоговые вычеты производятся на основании документов, указанных в таблице 2.1, имеющихся у плательщика НДС.

Таблица 2.1 – Основания для применения налоговых вычетов по НДС

Вид налогового вычета	Документы, на основании которых производятся налоговые вычеты (согласно статье 132 НК)
1 НДС, предъявленный продавцами плательщику при приобретении им на территории Республики Беларусь товаров (работ, услуг), имущественных прав	ЭСЧФ, полученный от продавца товаров (работ, услуг), имущественных прав, при условии его подписания плательщиком электронной цифровой подписью (ЭЦП)

Окончание таблицы 2.1

2 НДС, уплаченный при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь	1) при ввозе товаров с территории ЕАЭС: налоговая декларация по НДС (часть 2), документ, подтверждающий факт уплаты НДС; ЭСЧФ, направленный плательщиком на Портал; 2) при ввозе товаров из других стран: таможенная декларация на товары, выпущенные в соответствии с заявленной таможенной процедурой; документ, подтверждающий факт уплаты НДС; ЭСЧФ, направленный плательщиком на Портал
3 НДС, уплаченный в бюджет, при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь у иностранных организаций, не состоящих на учете в налоговых органах Республики Беларусь	налоговая декларация по НДС; ЭСЧФ, направленный плательщиком на Портал в установленные сроки

Пример. Фирма «А» для производства женских платьев закупила материалы стоимостью 50 тыс. руб. (без НДС). НДС, предъявленный поставщиком материалов в сумме 10 тыс. руб., отражен в бухгалтерском учете. ЭСЧФ по приобретенным материалам получен от поставщика материалов и подписан ЭЦП. Отпускная стоимость произведенных и реализованных в Беларуси женских платьев – 120 тыс. руб. (без НДС). Ставка НДС – 20 %. Значит, НДС, исчисленный и предъявленный покупателям платьев, составит 24,0 тыс. руб. ($120 \text{ тыс. руб.} \times 20 / 100$). Выручка от реализации продукции составит 144,0 тыс. руб. ($120 + 24,0$). НДС, включаемый в налоговые вычеты (на основании ЭСЧФ), составит 10 тыс. руб. Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, составит 14 тыс. руб. ($24 - 10$).

Вычет сумм НДС производится в полном объеме независимо от сумм НДС, исчисленных по реализации объектов, если налоговые вычеты приходятся на обороты по реализации объектов, облагаемых по ставкам 0 % и 10 % (при наличии документального подтверждения вывоза (ввоза) товаров), а также в других случаях, указанных в п. 27 статьи 133 НК. В иных случаях вычет сумм НДС производится нарастающим итогом в пределах сумм НДС, исчисленных по реализации.

Если сумма налоговых вычетов согласно налоговой декларации по НДС превышает общую сумму НДС, исчисленную по реализации объектов, то плательщик не уплачивает НДС, а разница между суммой налоговых вычетов и общей суммой НДС, исчисленной по реализации, подлежит вычету в первоочередном порядке из общей суммы НДС в следующем налоговом (отчетном) периоде, или возврату плательщику. Следует знать, что налоговый орган вправе провести проверку обоснованности возврата (зачета) этих сумм НДС.

Суммы НДС, уплаченные (предъявленные) при приобретении объектов, вычитаются плательщиками из исчисленной суммы НДС в очередности, установленной статьей 135 НК.

Если плательщик реализует товары (работы, услуги), налоговые вычеты по которым производятся в различном порядке, то плательщик должен распределить общую сумму налоговых вычетов по НДС между этими оборотами, применив *метод удельного веса* (см. приложение В) либо *метод отдельного учета* (используются данные бухгалтерского и налогового учета о суммах НДС, предъявленных (уплаченных) при приобретении, ввозе товаров, работ, услуг, имущественных прав).

В случаях, установленных НК, суммы НДС по приобретенным товарам, работам, услугам *не подлежат вычету*. Так, *не подлежат вычету суммы НДС:*

1) относимые на затраты плательщика по производству и реализации объектов, освобождаемых от НДС (указанных в статье 118 НК);

2) относимые на увеличение стоимости приобретенных объектов.

Пример. Фирма «Т», применяющая упрощенную систему налогообложения без уплаты НДС, приобрела у фирмы «Ф» товары на сумму 12 тыс. руб., в том числе НДС предъявлен поставщиком к оплате в сумме 2 тыс. руб. Поскольку фирма «Т» не является плательщиком НДС по реализации товаров, она не имеет права на вычет НДС. Поэтому сумму уплаченного НДС (2 тыс. руб.) следует отнести на стоимость приобретенных товаров.

2.4 Особенности исчисления и уплаты НДС во внешнеторговом обороте

Как было ранее указано, государство стимулирует экспорт путем установления нулевой ставки НДС, а операции по импорту товаров (исходя из принципа «страна назначения товара») облагаются НДС по ставкам, установленным НК Республики Беларусь. Ставки НДС не изменяются в зависимости от лиц, перемещающих товары через границу, видов сделок, страны происхождения товаров и других обстоятельств.

Порядок взимания косвенных налогов при осуществлении экспортно-импортных операций в рамках ЕАЭС определен в Приложении № 18 к Договору о Евразийском экономическом союзе «Протокол о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг».

Согласно статье 138 главы 14 НК *при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь, за исключением ввоза с территории государств – членов ЕАЭС, взимание налога осуществляется таможенными органами*. Особенности исчисления суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь, в зависимости от таможенной процедуры, а также порядок и сроки уплаты НДС, взимаемого таможенными органами, устанавливаются таможенным законодательством и (или) актами Президента Республики Беларусь.

При ввозе товаров на территорию Республики Беларусь с территории государств – членов ЕАЭС (кроме ввоза товаров, подлежащих маркировке акцизными марками) *взимание НДС осуществляют налоговые органы* в соответ-

ствии с НК, актами Президента Республики Беларусь, международными договорами Республики Беларусь, составляющими право ЕАЭС.

Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет по товарам, ввозимым на территорию Республики Беларусь (НДСввоз) с территории ЕАЭС, взимание налога по которым осуществляется налоговыми органами, исчисляется по формуле

$$\text{НДСввоз} = (\text{Сприобр.} + \text{Ак}) \times \text{Сндс},$$

где Сприобр. – стоимость приобретения ввозимого товара; Ак – сумма акциза (для подакцизных товаров, не подлежащих маркировке акцизными марками), исчисленная и подлежащая уплате в бюджет по ввозимым товарам.

Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет по товарам, ввозимым на территорию Республики Беларусь, взимание налога по которым осуществляется таможенными органами, исчисляется по формуле

$$\text{НДСввоз} = (\text{Тст} + \text{Тпошл} + \text{Ак}) \times \text{Сндс},$$

где Тст – таможенная стоимость ввозимого товара; Тпошл – сумма ввозной таможенной пошлины (если на товар установлена пошлина).

Пример. Декларируется ввозимый в Республику Беларусь товар – моющие и чистящие средства; код товара по ТН ВЭД ЕАЭС – 3402 20 900 0; таможенная стоимость товара – 855558 белорусских рублей; ставка ввозной таможенной пошлины – 6,5 %; подлежащая уплате сумма таможенной пошлины – 55611,27 белорусского рубля ($855558 \times 6,5 \div 100$); ставка НДС – 20 %.

Налоговая база для исчисления НДС по ввозимому товару составит:

$$855558 + 55611,27 = 911169,27 \text{ белорусского рубля.}$$

Подлежащая уплате сумма ввозного НДС составит:

$$\text{НДС}_{\text{ввоз}} = 911169,27 \times 20 \% = 182233,85 \text{ белорусского рубля.}$$

Перечень товаров, освобожденных от НДС при ввозе на территорию Республики Беларусь, определен статьей 119 НК. К ним относятся: специально оборудованные транспортные средства для нужд скорой медицинской помощи, органов и подразделений по чрезвычайным ситуациям, аварийно-спасательных служб, органов внутренних дел, белорусские рубли, иностранная валюта, ценные бумаги, акцизные марки, марки таможенного контроля, марки пошлин и сборов, уплачиваемых в соответствии с законодательством, и др. товары.

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

Уплата НДС по товарам, ввозимым в Республику Беларусь с территории третьих стран, производится импортером в белорусских рублях до выдачи таможенным органом свидетельства о помещении товаров под соответствующие таможенные процедуры.

Суммы НДС, уплаченные при ввозе товаров на территорию Республики

Беларусь, включаются в налоговые вычеты при соблюдении определенных требований, рассмотренных в пункте 2.3 данной темы. Кроме того, импортер должен знать, что актами Президента могут устанавливаться ограничения на налоговые вычеты.

2.5 Налоговый учет и налоговая отчетность по НДС, сроки уплаты и предоставления налоговых деклараций по НДС

Плательщики исчисляют налоговую базу по НДС *на основе данных налогового учета* по итогам каждого отчетного (налогового) периода. *Налоговым периодом по НДС* признается календарный год, *отчетным периодом* – календарный месяц или календарный квартал (по выбору плательщика).

Налоговый учет по НДС – это система учета операций, облагаемых и не облагаемых НДС, с целью исчисления НДС. Как правило, порядок учета НДС организации отражают в учетной политике. Регистрами налогового учета по НДС выступают налоговая декларация (расчет) и книга покупок, если плательщик ее ведет (у индивидуальных предпринимателей – книга учета доходов и расходов), книга учета доходов и расходов плательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения. Законодательство не обязывает плательщиков вести иные регистры налогового учета по НДС. Однако в ряде случаев это целесообразно, так как НДС является сложным налогом, облагаемые обороты и суммы, подлежащие вычету, отражаются на различных счетах и субсчетах бухгалтерского учета. Поэтому могут составляться регистры расчета налоговой базы, налоговых вычетов, определения сумм НДС, относимых на затраты и др.

Плательщик НДС составляет налоговую декларацию (расчет) по НДС нарастающим итогом с начала года и представляет (в виде электронного документа) в налоговый орган по месту регистрации не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом. Заполнение декларации по НДС осуществляется на основании Инструкции, утвержденной постановлением МНС. В декларацию включаются операции по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, по которым наступил момент фактической реализации в отчетном периоде. Источниками информации для заполнения налоговой декларации по НДС являются:

- данные бухгалтерского учета о приобретении (ввозе) и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав (счета 18, 68, 90, 91);
- данные первичных учетных и расчетных документов (накладных ТН-1, ТН-2, актов выполненных работ, оказанных услуг, счетов-фактур, платежных инструкций и др.), ЭСЧФ, содержащих реквизиты по НДС; книги покупок (если плательщик ведет книгу покупок) и др.

Декларация по НДС состоит из двух частей:

1. «Расчет суммы НДС при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав». В этой части нарастающим итогом производится расчет суммы

НДС, подлежащей уплате в бюджет за отчетный период, исходя из суммы налога, исчисленной по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, и суммы налоговых вычетов.

2. «Расчет суммы НДС, взимаемого налоговыми органами при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь». *Эта часть декларации представляется импортером в налоговый орган одновременно с представлением заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов.*

В декларации по НДС указываются реквизиты плательщика и налогового органа, в который представляется декларация, а также период, за который она представляется и иные сведения для целей налогообложения.

Уплата НДС по реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав производится нарастающим итогом с начала календарного года не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

ТЕМА 3. АКЦИЗЫ

3.1 Сущность и фискальная значимость акцизов, их плательщики, перечень подакцизных товаров, объекты налогообложения, виды ставок акцизов

Акцизы – вид косвенного налога, который включается в цены подакцизных товаров и является одноступенчатым налогом, то есть взимается только один раз – при ввозе подакцизных товаров налог уплачивает импортер товара, а при реализации произведенных подакцизных товаров акцизы уплачивает производитель товаров. Фискальная значимость акцизов заключается в формировании доходов республиканского бюджета – их доля в налоговых доходах бюджета страны за 2017 и 2018 годы составила 10,1 % (около 2 % в ВВП). Кроме того, с помощью акцизов государство влияет на уровень спроса и предложения на подакцизные товары, в том числе в целях ограничения потребления социально вредных товаров (алкогольной продукции, табачных изделий).

Порядок исчисления и уплаты акцизов регулируется главой 15 НК, таможенным законодательством, актами Президента Республики Беларусь, международными договорами Республики Беларусь.

Плательщиками акцизов признаются организации; индивидуальные предприниматели (ИП); физические лица (на которых НК и таможенным законодательством возложена обязанность по уплате акцизов при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь).

Плательщиками акцизов признаются организации и ИП:

– осуществляющие производство подакцизных товаров (включая розлив алкогольной продукции, пива, контрактное производство табачных изделий) из любого вида сырья (давальческого или собственного) и (или) с использованием подакцизных товаров;

– реализующие (передающие) газ углеводородный сжиженный и газ природный топливный компримированный для заправки транспортных средств через автозаправочные станции, а также с использованием топливно-раздаточного оборудования.

Акцизами облагаются товары, включенные в перечень подакцизных товаров, согласно статье 150 НК:

- 1) спирт;
- 2) алкогольная продукция;
- 3) слабоалкогольные напитки с объемной долей этилового спирта более 1,2 процента и менее 7 процентов, вина с объемной долей этилового спирта от 1,2 процента до 7 процентов;
- 4) пиво, пивной коктейль;
- 5) пищевая спиртосодержащая продукция в виде растворов, эмульсий, суспензий, произведенных с использованием этилового спирта;
- 6) непищевая спиртосодержащая продукция в виде растворов, эмульсий, суспензий, произведенных с использованием этилового спирта из всех видов сырья, иных спиртосодержащих продуктов;
- 7) табачные изделия;
- 8) автомобильный бензин;
- 9) дизельное топливо (в т. ч. с метиловыми эфирами жирных кислот);
- 10) судовое топливо;
- 11) газ углеводородный сжиженный и газ природный топливный компримированный, используемые в качестве автомобильного топлива;
- 12) масла моторные, включая масла (жидкости), предназначенные для промывки (очистки от отложений) масляных систем двигателей внутреннего сгорания.

Не признаются подакцизными товарами:

- 1) спиртосодержащие растворы с денатурирующими добавками, компонентами, изменяющими органолептические свойства этилового спирта, разрешенными к применению в Республике Беларусь;
- 2) спиртосодержащие лекарственные средства, разрешенные к промышленному производству, реализации и медицинскому применению на территории Республики Беларусь, а также спиртосодержащие лекарственные средства, изготавливаемые в аптеках по индивидуальным назначениям (рецептам) врача или требованиям (заявкам) организации здравоохранения;
- 3) спиртосодержащие парфюмерно-косметические средства;
- 4) коньячный и плодовый спирт, виноматериалы, зерновой дистиллят.
- 5) товары бытовой химии, дезинфицирующие средства.

Объектами налогообложения акцизами являются:

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

2) подакцизные товары, ввозимые на территорию Республики Беларусь.

В Республике Беларусь действуют единые ставки акцизов как для подак-

цизных товаров, произведенных на территории Республики Беларусь, так и для подакцизных товаров, ввозимых и (или) реализуемых на ее территории. Согласно *статье 155 НК ставки акцизов* могут устанавливаться *двух видов*:

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

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

Плательщики обязаны обеспечить отдельный учет реализации подакцизных товаров, облагаемых акцизами по различным ставкам, а также подакцизных товаров, освобожденных от обложения акцизами. В настоящее время ставки акцизов на все подакцизные товары установлены в твердой сумме.

На спирт, спиртосодержащую продукцию и дизельное топливо ставки акцизов дифференцируются в зависимости от целей их дальнейшего использования. Ставки акцизов на сигареты с фильтром применяются на основании заявленных плательщиком максимальных розничных цен за одну пачку по каждой марке (наименованию) сигарет с фильтром и их соответствия одной из трех ценовых групп, определенных в *приложении 1 к НК*.

При применении ставок акцизов в отношении ввозимых подакцизных товаров следует руководствоваться наименованием товара и его кодом согласно единой Товарной номенклатуре внешнеэкономической деятельности ЕАЭС.

3.2 Налоговая база, порядок исчисления, декларирования и уплаты акцизов в бюджет

Налоговая база по акцизам определяется в зависимости от вида ставок акцизов (твердых или адвалорных), установленных в отношении подакцизных товаров. Так, *налоговая база* определяется:

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

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

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

Налоговая база определяется плательщиком отдельно по каждому виду реализованных (переданных) подакцизных товаров;

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

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

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

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

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

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

Налоговые льготы в виде освобождения от акцизов применяются:

1) при реализации подакцизных товаров в магазины беспошлинной торговли для их последующей реализации в таких магазинах;

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

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

4) в иных случаях, установленных налоговым и таможенным законодательством.

Обороты по реализации подакцизных товаров, вывезенных за пределы Республики Беларусь, в том числе в государства – члены ЕАЭС, освобождаются от акцизов при наличии у плательщика документов, указанных в статьях 152 и 153 НК. В случае отсутствия документов в течение 180 дней с даты отгрузки подакцизных товаров (выпуска в соответствии с заявленной таможенной процедурой) возникает обязанность по исчислению и уплате акцизов.

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

$$A_{\text{к}} = V_{\text{ак}} \times C_{\text{ак. тверд}},$$

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

Расчет суммы акцизов производится с учетом специфики товаров. Например, по алкогольным напиткам с объемной долей этилового спирта акциз рассчитывается по формуле

$$Ак = Кб. \times Еб. \times Дсп \times С \text{ ак. тверд},$$

где *Кб.* – количество бутылок, шт.; *Еб.* – емкость бутылки, л; *Дсп* – объемная доля этилового спирта, %; *С ак. тверд* – ставка акциза, руб./л;

Пример. В январе организация реализовала 150 бутылок водки емкостью 0,5 литра (объемная доля этилового спирта 40 %). Ставка акциза на алкогольную продукцию с объемной долей этилового спирта 7 % и более установлена в размере 14,04 руб. за 1 литр безводного (стопроцентного) этилового спирта, содержащегося в готовой продукции. Таким образом, сумма акциза по реализованной водке составит:

$$Ак = 150 \times 0,5 \times 0,4 \times 14,04 = 421,2 \text{ руб.}$$

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

$$Ак = \frac{НБ \times Ст}{100 - Ст}.$$

Плательщик обязан предъявить к оплате покупателю подакцизных товаров (собственнику давальческого сырья) соответствующую сумму акцизов путем указания ее отдельной строкой в первичных учетных документах. При реализации (передаче) подакцизных товаров, которые освобождены от налогообложения акцизами, в первичных учетных документах делается запись или проставляется штамп «Без акцизов».

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

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

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

Налоговыми вычетами признаются суммы акцизов уплаченные при приобретении на территории Республики Беларусь (ввозе на территорию Республики Беларусь) подакцизных товаров, использованных для производства других подакцизных товаров. При этом суммы акцизов подлежат вычету независимо от даты проведения расчетов при приобретении (получении), ввозе подакциз-

ных товаров после их отражения в бухгалтерском учете и использования приобретенных (полученных), ввезенных подакцизных товаров для производства и реализации (передачи) других подакцизных товаров.

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

При исчислении акцизов (кроме взимаемых при ввозе подакцизных товаров) *в облагаемый оборот* включаются фактически отгруженные (переданные, использованные на собственные нужды) в отчетном периоде подакцизные товары. Для целей исчисления и уплаты акцизов в бюджет *момент фактической реализации подакцизных товаров определяется* как приходящийся на налоговый период *день отгрузки* (передачи) подакцизных товаров. Плательщики акцизов, реализующие алкогольную продукцию, слабоалкогольные напитки, вина, сидры (за исключением фруктово-ягодных), пиво, вправе определять момент фактической реализации (передачи) товаров по мере их оплаты.

Сумма акцизов по товарам, ввозимым на территорию Республики Беларусь (кроме ввозимых из государств – членов ЕАЭС), на которые установлены адвалорные ставки акцизов, рассчитывается как произведение таможенной стоимости, увеличенной на сумму таможенной пошлины, и адвалорной ставки акциза. Сумма акцизов по подакцизным товарам, ввозимым в Республику Беларусь из государств – членов ЕАЭС, на которые установлены адвалорные ставки акцизов, определяется умножением стоимости приобретения импортируемых товаров на ставку акциза.

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

Налоговым периодом акцизов признается *календарный месяц*. Плательщики представляют в налоговые органы налоговую декларацию (расчет) по акцизам (заполняется без нарастающего итога) не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Обороты по реализации подакцизных товаров отражаются в налоговой декларации за тот месяц, в котором наступил момент их фактической реализации. Форма налоговой декларации установлена МНС Республики Беларусь. Налоговая декларация по акцизам состоит из двух частей: «Расчет акцизов, взимаемых налоговыми органами при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь» и «Расчет акцизов по реализованным подакцизным товарам».

Уплата акцизов по реализованным товарам производится не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Порядок и сроки уплаты акцизов, взимаемых таможенными органами при ввозе подакцизных товаров на территорию Республики Беларусь, за исключением ввоза с территории государств – членов ЕАЭС подакцизных товаров, подлежащих марки-

ровке акцизными марками Республики Беларусь, определяются таможенным законодательством.

ТЕМА 4. НАЛОГ НА НЕДВИЖИМОСТЬ

4.1 Экономическая сущность и фискальная значимость налога на недвижимость, его плательщики, объекты налогообложения, налоговая база

Налог на недвижимость установлен с целью стимулирования рационального использования имущества организаций и физических лиц (регулирующая функция налога) и формирования средств местных бюджетов (фискальная функция налога). Его доля в налоговых доходах бюджета Беларуси за последние годы возросла в 1,4 раза – с 3 % в 2011 г. до 4,3 % в 2018 году (за счет роста налоговой базы и повышающих коэффициентов к ставкам налога). Правовую основу взимания налога на недвижимость в Республике Беларусь составляют положения главы 19 НК.

Плательщиками налога на недвижимость признаются организации и физические лица. Бюджетные организации не признаются плательщиками налога на недвижимость, кроме случаев, указанных в п. 5 статьи 226 НК.

Объектами налогообложения у плательщиков-организаций признаются **капитальные строения (здания, сооружения), их части** (кроме объектов, перечисленных в п. 2 статьи 227 НК):

1) являющиеся собственностью или находящиеся в хозяйственном ведении или оперативном управлении организаций (в т. ч. до государственной регистрации создания, изменения или возникновения капитальных строений, перехода на них прав собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления);

2) расположенные на территории Республики Беларусь и взятые организациями:

– в финансовую аренду (лизинг) у белорусских организаций, если по условиям договора финансового лизинга эти объекты не находятся на балансе организаций-лизингодателей;

– в аренду, финансовый лизинг, иное возмездное или безвозмездное пользование у физических лиц, у иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство;

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

Капитальные строения – это объект, классифицируемый в соответствии с законодательством для целей определения нормативных сроков службы ос-

новых средств как здание, сооружение или передаточное устройство.

Объектами налогообложения у физических лиц, признаются расположенные на территории Республики Беларусь *капитальные строения* (кроме объектов, перечисленных в п. 4 статьи 227 НК), их части, в том числе жилой дом, жилое помещение в многоквартирном или блокированном жилом доме, садовый домик, дача, гараж, иное здание и сооружение, машино-место:

1) принадлежащие физическим лицам на праве собственности или принятые по наследству, доли в праве собственности или доли в наследстве на указанное имущество;

2) не завершённые строительством объекты, строительство которых разрешено, но не завершено или строительство завершено, но объекты не зарегистрированы в установленном законодательством порядке;

3) взятые индивидуальным предпринимателем, в лизинг у организации, если по условиям договора лизинга эти объекты не находятся на балансе организации – лизингодателя;

4) многоквартирные жилые дома или квартиры, взятые физическим лицом в лизинг по договору лизинга, предусматривающему выкуп предмета лизинга.

Плательщики имеют право на льготы в виде освобождения от налога на недвижимость (то есть капитальные строения налогом не облагаются, но в налоговой декларации *подлежат отражению в составе льготированных объектов*). Так, в соответствии со статьей 228 НК освобождаются от налога:

– капитальные строения, их части государственного жилищного фонда и жилищного фонда организаций негосударственной формы собственности (за исключением принадлежащих организациям жилых помещений в многоквартирных жилых домах, не используемых для проживания физическими лицами);

– капитальные строения, законсервированные в порядке, установленном Советом Министров Республики Беларусь;

– капитальные строения, предназначенные для охраны окружающей среды и улучшения экологической обстановки по перечню, утвержденному Указом Президента Республики Беларусь;

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

– другие объекты, перечисленные в НК.

В случае сдачи организациями и индивидуальными предпринимателями в аренду, иное возмездное либо безвозмездное пользование капитальных строений, их частей, освобожденных от налога на недвижимость, а также капитальных строений (их частей) бюджетных организаций такие объекты подлежат налогообложению в общеустановленном порядке.

Налоговая база налога на недвижимость определяется (на 1 января календарного года):

– *организациями* – как *остаточная стоимость капитальных строений, их частей*, учитываемых в составе основных средств и доходных вложений в

материальные активы, а по иным капитальным строениям – *стоимость, отраженная в бухгалтерском учете, или в книге учета доходов и расходов при упрощенной системе налогообложения;*

– *физическим лицам* – как оценочная стоимость принадлежащих им капитальных строений, их частей. Порядок ее определения утвержден Президентом Республики Беларусь.

В перспективе планируется перейти к применению в качестве налоговой базы кадастровой стоимости капитальных строений, которая ближе к рыночной стоимости. Такой опыт накоплен в зарубежных странах. В России начали применять кадастровую стоимость имущества (вместо инвентаризационной) при исчислении налога на имущество с 2015 г.

4.2 Ставки, налоговые льготы, порядок исчисления, декларирования и уплаты налога на недвижимость

Годовая ставка налога на недвижимость установлена в размерах:

– *для организаций – 1 %;*

– *для физических лиц*, в том числе индивидуальных предпринимателей, для гаражных кооперативов и кооперативов, осуществляющих эксплуатацию автомобильных стоянок, садоводческих товариществ, жилищно-строительных, потребительских кооперативов, товариществ собственников, созданных для обслуживания жилых домов, в части, приходящейся на граждан – членов кооперативов, товариществ, – **0,1 %** (при наличии в собственности физического лица двух и более жилых помещений в многоквартирных или блокированных домах ставка – **0,2 %**).

С 2019 г. введены льготные условия налогообложения капитальных строений, возведенных после 1 января 2019 г., с целью снижения налоговой нагрузки организаций, осуществляющих реальные инвестиции. Так, в течение первого года с даты приемки таких капитальных строений, их частей в эксплуатацию действует полное освобождение от налогообложения. В последующие четыре года применяются *пониженные ставки налога* в размере **0,2 %**, **0,4 %**, **0,6 %**, **0,8 %** соответственно в течение второго, третьего, четвертого и пятого года (двенадцати месяцев) с даты приемки объектов в эксплуатацию.

Местные Советы депутатов имеют право в 2019 г. увеличивать (уменьшать), но *не более чем в 2,5 раза* ставки налога на недвижимость отдельным категориям плательщиков (а с 2020 г. – не более чем в 2 раза). Не применяется повышающий коэффициент плательщиками, получающими господдержку в виде изменения сроков уплаты налогов, организациями, оказывающими услуги газо- и электроснабжения и жилищно-коммунальные услуги для населения, а также в отношении возведенных после 1 января 2019 г. объектов, облагаемых по льготным вышеуказанным ставкам.

Налоговым периодом признается календарный год. *Годовая сумма налога* на недвижимость исчисляется как произведение налоговой базы и налоговой ставки. Организации представляют в налоговые органы по месту постановки на учет налоговые декларации (расчеты) по налогу на недвижимость *не позднее 20 марта отчетного года*. Уплата налога производится организациями по их выбору: *один раз в год* в размере годовой суммы налога не позднее 22 марта текущего года *или ежеквартально* не позднее 22-го числа третьего месяца каждого квартала в размере одной четвертой годовой суммы налога.

По капитальным строениям, выбывающим у организаций в течение налогового периода, а также в связи с утратой организациями, в том числе бюджетными, в течение года статуса плательщика налога на недвижимость исчисление и уплата налога на недвижимость прекращаются с квартала, следующего за кварталом, в котором имели место такие выбытие, утрата статуса плательщика налога на недвижимость. При приобретении организациями в течение года капитальных строений, их частей, либо их возникновении, а также признании плательщиками налога на недвижимость отдельных организаций (в том числе бюджетных) исчисление и уплата налога на недвижимость осуществляются с квартала, следующего за кварталом, в котором имели место такое приобретение, возникновение. *Уточненная налоговая декларация* с внесенными изменениями и дополнениями *представляется не позднее 20* числа третьего месяца квартала, следующего за кварталом, в котором имели место возникновение либо утрата права на освобождение от налога на недвижимость, выбытие либо поступление зданий и сооружений.

Пример. У организации в собственности имеется здание, остаточная стоимость которого на 1 января 2019 года составила 120 тыс. руб. Местным Советом депутатов установлен повышающий коэффициент к ставке налога на недвижимость в размере 2,5.

Необходимо исчислить налог на 2019 год.

Расчет налога: годовая сумма налога на недвижимость, подлежащая уплате организацией, составит 3 тыс. рублей ($120 \times 1 \% \times 2,5$). Организация не позднее 20 марта 2019 года должна представить налоговую декларацию в налоговый орган. Уплата налога по выбору организации будет осуществляться не позднее 22 числа третьего месяца каждого квартала в размере $\frac{1}{4}$ годовой суммы, то есть в размере 0,75 тыс. рублей, или один раз в год в размере 3 тыс. рублей не позднее 22 марта.

В феврале 2019 года организация приобрела здание на аукционе. Начиная со 2 квартала 2019 года, по приобретенному зданию организация становится плательщиком налога на недвижимость. Остаточная стоимость здания на 1 апреля составит 92 тыс. рублей. Сумма налога на недвижимость по данному зданию за 2–4 кварталы составит 1,725 тыс. рублей ($92 \times 0,75 \% \times 2,5$). Уточненную налоговую декларацию организации необходимо представить не позднее 20 июня 2019 года.

Суммы налога на недвижимость включаются организациями в затраты, учитываемые при налогообложении, кроме сумм налога на недвижимость, возмещаемых ссудополучателем ссудодателю.

Налог на недвижимость физическим лицам исчисляется налоговым органом по каждому объекту налогообложения, принадлежащему физическому лицу. При возникновении у физического лица в течение налогового периода объекта налогообложения налог на недвижимость исчисляется налоговым органом

с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором возник объект налогообложения. Физические лица уплачивают налог на недвижимость не позднее 15 ноября текущего года на основании извещения налогового органа, ежегодно вручаемого до 1 сентября текущего налогового периода.

ТЕМА 5. ЗЕМЕЛЬНЫЙ НАЛОГ

5.1 Экономическая сущность и фискальная значимость земельного налога, его плательщики, объекты налогообложения, налоговая база

Платежи за землю включают земельный налог и арендную плату за арендуемые земельные участки, находящиеся в государственной собственности. 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 территорий. Земельный налог является республиканским налогом, закрепленным за местными бюджетами. Фискальная значимость земельного налога страны за 2011–2018 гг. повысилась (его доля в налоговых доходах бюджета выросла с 1,8 % до 2,7 %) за счет роста налоговой базы в условиях высокого уровня инфляции и ставок налога.

Порядок исчисления и уплаты земельного налога определен главой 20 НК. **Плательщиками** земельного налога признаются организации и физические лица. **Бюджетные организации** плательщиками земельного налога не признаются. **Объектами налогообложения** земельным налогом признаются расположенные на территории Республики Беларусь *земельные участки*:

- принадлежащие организациям на праве частной собственности, постоянного или временного пользования;

- принадлежащие физическим лицам на праве частной собственности, пожизненного наследуемого владения или временного пользования, а также принятые ими по наследству;

- предоставленные во временное пользование и своевременно не возвращенные в соответствии с законодательством, самовольно занятые.

Объектами налогообложения земельным налогом не признаются.

- земли общего пользования населенных пунктов (*занятые улицами, проспектами, проездами, скверами, другими общественными местами*);

- земельные участки, занятые кладбищами;

- земли лесного и водного фонда (за исключением сельскохозяйственных земель и земель, занятых зданиями, сооружениями и другими объектами, не связанными с ведением лесного хозяйства); земли запаса;

- земельные участки общего пользования садоводческих товариществ, дачных кооперативов;

- земли заповедников, национальных и дендрологических парков, бота-

нических садов (кроме сельскохозяйственных земель).

Налоговая база земельного налога определяется:

1) *в размере кадастровой стоимости земельного участка*, за исключением случаев, предусмотренных НК, указанных ниже;

2) *по площади земельного участка и баллу кадастровой оценки земель сельскохозяйственных организаций* (при наличии кадастровой оценки), в том числе крестьянских (фермерских) хозяйств. Площадь земельного участка устанавливается в качестве налоговой базы для сельскохозяйственных земель сельскохозяйственного назначения; земель лесного и водного фонда, используемых в сельскохозяйственных целях; земельных участков, кадастровая стоимость которых (за 1 гектар) менее пороговой величины, указанной в НК.

Согласно Кодексу Республики Беларусь о земле *кадастровая стоимость земельного участка* – это расчетная денежная сумма, отражающая ценность (полезность) земельного участка при использовании его по существующему целевому назначению и включенная в регистр стоимости земель, земельных участков государственного земельного кадастра. Кадастровая стоимость земельных участков определяется согласно сведениям о кадастровой стоимости участка, зарегистрированного в Едином государственном регистре недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним. Информацию о кадастровой стоимости земельного участка можно найти на сайте Национального кадастрового агентства (vl.nca.by).

Для исчисления земельного налога *принимается кадастровая стоимость земельного участка в зависимости от функционального использования участка*, которое определяется его целевым назначением, установленным местным исполнительным комитетом. По целевому назначению земельных участков выделяют 5 *оценочных зон* (см. приложение 5 к НК): *общественно-деловая; жилая многоквартирная; жилая усадебная; производственная; рекреационная.*

Налоговая база земельного налога определяется в белорусских рублях на 1 января календарного года, за который производится исчисление налога, в порядке, установленном главой 20 НК. Если земельный участок предоставлен для нескольких целей, для которых предусмотрены разные ставки земельного налога, то налоговая база определяется в размере суммы кадастровой стоимости, определенной исходя из площадей, приходящихся на соответствующее функциональное использование земельного участка.

Основаниями для исчисления земельного налога являются:

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

– сведения о наличии земель, о предоставленных во временное пользование и своевременно не возвращенных земельных участках, самовольно занятых, используемых не по целевому назначению.

Отсутствие у организаций и физических лиц указанных документов либо

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

5.2 Ставки, налоговые льготы, порядок исчисления, декларирования и уплаты земельного налога

Ставки земельного налога зависят от таких факторов, как целевое использование земельного участка, его местоположение, качество. Налоговым кодексом (*статья 241*) определены следующие виды ставок земельного налога:

1) *ставки на сельскохозяйственные земли сельскохозяйственного назначения* (пахотные земли, залежные земли, земли под постоянными культурами, луговые земли) – устанавливаются согласно *приложению 3 к НК* (в белорусских рублях за 1 гектар) *при наличии кадастровой оценки*. Ставка земельного налога на земли сельскохозяйственного назначения, занятые капитальными строениями, фиксированная – 0,88 рубля за гектар (в 2019 г.);

2) *средние ставки* земельного налога *по районам Республики Беларусь* – устанавливаются согласно *приложению 4 к НК* в белорусских рублях за 1 гектар и применяются для земель сельскохозяйственного назначения, по которым отсутствует кадастровая оценка (на земли лесного, водного фондов);

3) *ставки на земельные участки, расположенные в населенных пунктах, а также за пределами населенных пунктов, земельные участки садоводческих товариществ и дачных кооперативов* – устанавливаются твердые или процентные ставки в зависимости от вида функционального использования земельного участка и размера его кадастровой стоимости (за 1 гектар).

Твердые ставки налога (в рублях за 1 гектар согласно п. 6 статьи 241 НК) установлены на земельные участки (кроме сельскохозяйственного назначения), по которым *кадастровая стоимость за 1 гектар ниже порогового значения*, указанного в статье 240 НК. Так, на 2019 г. ставка налога для общественно-деловой, производственной и рекреационной зон установлена в размере 155,39 рубля за гектар, для жилой многоквартирной зоны – 10,36 рубля за гектар, для жилой усадебной зоны – 20,72 рубля за гектар.

Процентные ставки налога (в размерах согласно *приложению 6 к НК*) применяются на земельные участки, кадастровая стоимость которых (за 1 гектар) равна или превышает пороговое значение (см. статью 240 НК).

Местные Советы депутатов имеют право увеличивать (уменьшать), но не более чем в **2,5** раза (с 2020 года – не более чем в 2 раза) ставки земельного налога отдельным категориям плательщиков. Решения местных Советов депутатов об увеличении ставок земельного налога *не распространяются на:* организации, которым решением Президента Республики Беларусь изменен уста-

новленный законодательством срок уплаты налогов, сборов (пошлин), пеней; организации, оказывающие услуги населению по газо- и электроснабжению; унитарные предприятия общественных объединений инвалидов и учреждения общественных объединений инвалидов; организации, находящиеся в процедуре ликвидационного производства; земельные участки, на которых расположены капитальные строения, в отношении которых применяются пониженные коэффициенты согласно п. 12 статьи 241 НК.

Льготы по земельному налогу предоставляются плательщикам в виде:

1) *освобождения от налога отдельных категорий земельных участков, определенных НК, а также актами Президента Республики Беларусь (с учетом значимости осуществляемой деятельности плательщика, а также социальной поддержки отдельных категорий населения).* Так, например, освобождаются от налога:

– земельные участки, предоставленные резидентам свободных экономических зон (см. главу 41 НК);

– опытные поля, используемые для научной деятельности;

– земельные участки, предоставляемые для строительства объектов придорожного сервиса и инженерной инфраструктуры к ним, – в период выполнения проектных, строительных работ, и земельные участки, занятые объектами придорожного сервиса, – в течение 2 лет с даты приемки в эксплуатацию;

– земельные участки, расположенные на территории сельской местности, малых городских поселений, на которых находятся капитальные строения, используемые организациями при осуществлении розничной торговли, бытового обслуживания, общественного питания в этих капитальных строениях (см. указ Президента Республики Беларусь от 22.09.2017 г., № 345);

2) *уменьшения подлежащей уплате организациями суммы земельного налога на сумму земельного налога, исчисленную пропорционально удельному весу выручки, полученной от выполнения работ по строительству (реконструкции) жилья и реконструкции объектов под жилые помещения (п. 5 ст. 239 НК), а также реализации отходов (за исключением отходов собственного производства) организациям, осуществляющим обезвреживание или использование отходов (п. 6 ст. 239 НК), в общем объеме выручки, полученной от реализации продукции, товаров (работ, услуг), имущественных прав за прошедший квартал, без учета НДС;*

3) *снижения ставок налога.* Так, к годовой ставке земельного налога установлены понижающие коэффициенты в отношении земельных участков, на которых расположены возведенные после 1 января 2019 г. капитальные строения (0,2 %, 0,4 %, 0,6 %, 0,8 % соответственно в течение второго, третьего, четвертого, пятого года с даты приемки объектов в эксплуатацию).

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

В случае сдачи организациями в аренду, иное возмездное или безвозмездное пользование капитальных строений (их частей), расположенных на земельных участках, освобожденных от земельного налога, а также зданий, сооружений (их частей) бюджетных организаций, возникает обязанность по исчислению и уплате земельного налога с 1-го числа месяца, следующего за месяцем сдачи в аренду (возмездное или безвозмездное пользование). Суммы земельного налога исчисляются пропорционально площадям зданий и сооружений (их частей), переданных в аренду (пользование).

Налоговым периодом земельного налога признается календарный год.

Организации исчисляют земельный налог самостоятельно и представляют налоговые декларации (расчет) о сумме налога на текущий год в налоговый орган по месту постановки на учет ежегодно не позднее 20 февраля. Вместе с налоговой декларацией по земельному налогу организации представляют сведения о физических лицах, имеющих право на льготы по земельному налогу, о сдаче в аренду капитальных строений и земельных участков, по которым применяется освобождение от земельного налога.

Сумма земельного налога исчисляется как произведение налоговой базы и соответствующих ставок земельного налога. Земельный налог исчисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия уполномоченным государственным органом решения, являющегося основанием для возникновения или перехода права на земельный участок.

При использовании в качестве налоговой базы кадастровой стоимости расчет земельного налога производится по формуле

$$Нз = КС \text{ 1 кв. м} \times S_{зу} \times Cз \div 100 \times Км. \times Тм \div 12,$$

где $КС \text{ 1 кв. м}$ – кадастровая стоимость одного квадратного метра земельного участка; $S_{зу}$ – площадь земельного участка, кв. м; $Cз$ – процентная ставка земельного налога, %; $Км$ – коэффициент к ставке земельного налога, установленный решением местных Советов депутатов; $Тм$ – число месяцев пользования земельным участком.

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

$$Нз = S_{зу} \times Ств. \times Км. \times Тм \div 12,$$

где $Ств.$ – твердая ставка земельного налога в рублях за 1 гектар.

Пример. 16 января 2019 года решением Витебского облисполкома организации в собственность выделен земельный участок в Витебске площадью 0,2 га для размещения здания административного назначения. По функциональному назначению земельный участок относится к общественно-деловой зоне. Стоимость 1 м. кв. согласно данным национального кадастрового агентства составляет 50 бел. руб. Решением Витебского городского совета депутатов установлен повышающий коэффициент к ставке земельного налога в размере 2,5. Необходимо исчислить земельный налог на 2019 год.

Расчет налога. С февраля 2019 года данная организация признается плательщиком земель-

ного налога. Ставка земельного налога по общественно-деловой зоне при кадастровой стоимости 1 га участка менее 28253 руб. составляет 155,39 руб. за 1 га. Если стоимость участка составит более 28253 руб. за гектар, то ставка составит 0,55 %.

Кадастровая стоимость 1 га участка составит: $10\,000 \times 50 = 500\,000$ руб., следовательно, применяется ставка земельного налога в размере 0,55 %. Налоговой базой признается кадастровая стоимость земельного участка. Сумма земельного налога за 11 месяцев 2019 г. составит :

$$0,2 \times 10\,000 \times 50 \times 0,55 \% \times 2,5 \times 11 / 12 = 1260,42 \text{ руб.}$$

Налоговая декларация представляется организацией не позднее 20 февраля 2019 г.

Уплата земельного налога производится организациями *по их выбору без изменения в течение налогового периода: либо* один раз в год в размере исчисленной суммы за год – не позднее 22 февраля текущего года, *либо* ежеквартально не позднее 22-го числа второго месяца каждого квартала – в размере 1/4 годовой суммы земельного налога. За земли, по которым принято решение, являющееся основанием для возникновения или перехода права на земельный участок, *в ноябре*, налог уплачивается *не позднее 22 декабря*.

Суммы земельного налога включаются организациями (кроме бюджетных организаций) и индивидуальными предпринимателями в затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), учитываемые при налогообложении. *Не включаются в затраты, учитываемые при налогообложении суммы земельного налога:* возмещаемые плательщикам и ссудодателям; подлежащие включению в стоимость объектов незавершенного строительства; исчисленные на земельные участки, предоставленные во временное пользование и своевременно не возвращенные, самовольно занятые.

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

ТЕМА 6. ЭКОЛОГИЧЕСКИЙ НАЛОГ

6.1 Экономическая сущность и фискальная значимость экологического налога, его плательщики, объекты налогообложения, налоговая база

Экологический налог представляет собой плату субъектов хозяйствования за вредное воздействие на окружающую среду, оказываемое ими при осуществлении хозяйственной деятельности. Экологический налог участвует в формировании средств на финансирование мероприятий по поддержанию экологического благополучия в государстве: разработку и внедрение безотходных технологий, утилизацию отходов и т. п. Однако его доля в налоговых доходах бюджета Беларуси невелика и составляет всего 0,5 %.

Порядок исчисления и уплаты экологического налога изложен в главе 21 НК. *Плательщиками* экологического налога признаются организации (кроме бюджетных организаций) и индивидуальные предприниматели. *Не являются плательщиками* экологического налога плательщики единого налога для производителей сельскохозяйственной продукции, единого налога с индивидуальных предпринимателей, крестьянские (фермерские) хозяйства в течение трех лет со дня их государственной регистрации в части деятельности по производству сельскохозяйственной.

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

Объектами налогообложения экологическим налогом признаются:

1) выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух, указанные в разрешениях на выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух или комплексных природоохранных разрешениях (далее – выбросы, указанные в разрешениях). Следует отметить, что облагаются только загрязняющие вещества 2, 3, 4 классов опасности;

2) сброс сточных вод в окружающую среду на основании разрешений на специальное водопользование или комплексных природоохранных разрешений;

3) хранение отходов производства;

4) захоронение отходов производства.

Объектами налогообложения экологическим налогом *не признаются*:

– выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух, указанные в разрешениях, при суммарных объемах выбросов загрязняющих веществ *менее 3 тонн в год*;

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

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

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

Налоговая база экологического налога определяется как фактические объемы выбросов загрязняющих веществ в атмосферный воздух, указанных в разрешениях; сброса сточных вод; отходов производства, подлежащих хранению, захоронению. Налоговая база определяется плательщиками по каждому объекту налогообложения на основе данных первичного учета.

6.2 Ставки, налоговые льготы, порядок исчисления, декларирования и уплаты экологического налога

Ставки экологического налога устанавливаются в размерах согласно приложениям 7–9 к НК. К ставкам экологического налога применяются понижающие коэффициенты, например:

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

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

Льготы по налогу установлены в виде понижения ставок налога (понижающие коэффициенты приведены в статье 249 НК), уменьшения исчисленной суммы налога и освобождения от уплаты налога. Исчисленная сумма экологического налога может быть уменьшена ежеквартально (в размере не более исчисленной суммы налога в указанный период) на сумму произведенных расходов на финансирование капитальных вложений (за исключением капитальных вложений, финансируемых из бюджета) в строительство и (или) реконструкцию газоочистных установок, объектов размещения, обезвреживания, использования отходов производства и др. цели защиты окружающей среды. Право на уменьшение экологического налога возникает у субъекта хозяйствования, в том квартале, в котором осуществлены расходы на финансирование капитальных вложений, при условии их отражения на счетах бухгалтерского учета.

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

Налоговым периодом экологического налога признается календарный квартал. Сумма экологического налога исчисляется как произведение налоговой базы и налоговой ставки. Плательщики ежеквартально представляют в налоговые органы налоговую декларацию не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом по форме, установленной МНС РБ.

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

Уплата экологического налога производится ежеквартально не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом. Уплата налога владельцами объектов захоронения отходов производится в размере фактически полученных от собственников отходов производства сумм налога за захоронение отходов производства.

Плательщики экологического налога могут применять упрощенный порядок уплаты экологического налога, согласно которому сумма налога исчисляется исходя из установленных годовых объемов выбросов загрязняющих веществ в атмосферный воздух, сброса сточных вод в окружающую среду, хранения отходов, указанных в разрешениях, и соответствующих ставок экологического налога. При этом плательщики представляют в налоговый орган налоговые декларации (расчеты) *в два этапа*:

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

2) не позднее 20 февраля года, следующего за истекшим годом, на основании фактических годовых объемов выбросов в атмосферный воздух загрязняющих веществ, сброса сточных вод, хранения и захоронения отходов. Затем, не позднее 22 февраля года, следующего за истекшим, производится доплата экологического налога. Излишне уплаченные суммы налога подлежат зачету либо возврату плательщикам в порядке, установленном ст. 66 НК.

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

ТЕМА 7. НАЛОГ ЗА ДОБЫЧУ (ИЗЪЯТИЕ) ПРИРОДНЫХ РЕСУРСОВ

7.1 Экономическая сущность и фискальная значимость налога, его плательщики, объекты налогообложения, налоговая база

Налог за добычу (изъятие) природных ресурсов по своей сути является платой за природопользование, используется государством в качестве инструмента организации эффективного природопользования. Это республиканский налог, формирующий доходы республиканского и местных бюджетов. Фискальная значимость данного налога выше по сравнению с экологическим налогом. Его доля в налоговых доходах бюджета страны в 2017 г. составила 2,4 %, в 2018 – 2,7 %. Порядок исчисления и уплаты налога за добычу (изъятие) природных ресурсов изложен в главе 22 НК.

Плательщиками налога за добычу (изъятие) природных ресурсов признаются организации и индивидуальные предприниматели. Не признаются плательщиками бюджетные организации. **Объектами налогообложения** признается добыча (изъятие) природных ресурсов, указанных в *статье 255 НК*: песка формовочного, стекольного, строительного; песчано-гравийной смеси; мела,

известняка, доломита; камня строительного; воды (поверхностной и подземной); минеральной воды; соли калийной, каменной; нефти и других ресурсов.

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

Налоговая база налога за добычу калийных солей определяется:

- как фактический объем добываемых (изымаемых) калийных солей (в целях применения специфической ставки налога);
- как произведение фактического объема реализации калийных удобрений и средневзвешенной цены реализации 1 тонны калийных удобрений (в целях применения процентной ставки налога).

7.2 Ставки, налоговые льготы, порядок исчисления, декларирования и уплаты налога за добычу (изъятие) природных ресурсов

Ставки налога за добычу (изъятие) природных ресурсов ($C_{доб.}$) установлены в белорусских рублях (кроме налога за добычу калийных солей). Ставки налога за добычу калийных солей устанавливаются комбинированные – в рублях (специфическая ставка) за добычу (изъятие) 1 тонны калийных солей и в процентах (адвалорная ставка) от средневзвешенной цены реализации калийных удобрений на внутреннем рынке и при экспорте. **Сумма налога исчисляется** как произведение налоговой базы и налоговой ставки:

$$Н_{доб.} = ФОД \times C_{доб.}$$

Сумма налога в отношении калийных солей определяется по формуле

$$Н_{доб. с. к.} = ФОД_{с. к.} \times C_{специф.} + ФОР \times C_{средневзв.} \times C_{адвалорн.},$$

где $ФОД_{с. к.}$ – фактический объем добычи (изъятия) калийных солей (в пересчете на оксид калия), в тоннах; $C_{специф.}$ – специфическая ставка налога (в рублях); $ФОР$ – фактический объем реализации калийных удобрений, в тоннах; $C_{средневзв.}$ – средневзвешенная цена реализации 1 тонны калийных удобрений; $C_{адвалорн.}$ – адвалорная (процентная) ставка налога, %.

Средневзвешенная цена рассчитывается плательщиком, осуществляющим добычу калийных солей и реализацию калийных удобрений, в белорусских рублях за 1 тонну физического веса калийных удобрений как отношение объемов их реализации в стоимостном выражении к общему объему реализованных калийных удобрений в натуральном выражении.

Налоговым периодом налога за добычу (изъятие) природных ресурсов признается календарный квартал (за добычу нефти и калийных солей – календарный месяц).

Плательщики *представляют* в налоговые органы *налоговую декларацию* не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. *Уплата налога* за добычу (изъятие) природных ресурсов производится не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Сумма налога за добычу (изъятие) природных ресурсов (за исключением налога в отношении нефти и калийных солей), может исчисляться плательщиками исходя из годовых объемов добычи (изъятия) природных ресурсов, указанных в документах, на основании которых осуществляется их добыча (изъятие), и соответствующих ставок налога (см. экологический налог).

Суммы налога за добычу (изъятие) природных ресурсов *включаются плательщиками в затраты* по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемые при налогообложении.

ТЕМА 8. НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ

8.1 Экономическая сущность и фискальная значимость налога на прибыль, его плательщики, объекты налогообложения

Налог на прибыль – важнейший элемент налоговой системы Республики Беларусь, используемый как инструмент перераспределения национального дохода. Это прямой налог, то есть его сумма зависит от конечного финансового результата деятельности плательщика. Налог на прибыль должен обеспечивать стабильность инвестиционных процессов в сфере производства продукции, работ, услуг, а также законное наращивание капитала. Это достигается через предоставление налоговых льгот субъектам инвестиционной и инновационной деятельности. Налог на прибыль – это республиканский налог, участвующий в формировании средств республиканского и местных бюджетов (для их сбалансированности). Доля налога на прибыль в доходах консолидированного бюджета Беларуси, контролируемых налоговыми органами, за 2017 и 2018 гг. составила 13 %, его поступления увеличились по сравнению с 2015–2016 гг. в связи с улучшением финансовых результатов деятельности плательщиков.

Взимание налога на прибыль осуществляется в соответствии с положениями главы 16 Особенной части НК, главы 11 Общей части НК, актами Президента Республики Беларусь, международными договорами. **Плательщиками** налога на прибыль являются *организации*. Иностранские организации являются плательщиками налога на прибыль только в части прибыли, полученной через постоянное представительство на территории Республики Беларусь.

Объектами налогообложения налогом на прибыль являются *валовая прибыль*, а также *дивиденды и приравненные к ним доходы, начисленные белорусскими организациями*. Приравненные к дивидендам доходы – это любой доход, начисленный унитарным предприятием собственнику его имущества – юридическому лицу Республики Беларусь.

Не являются объектом налогообложения налогом на прибыль:

- 1) доходы, получаемые эмитентами от размещения акций;
- 2) прибыль от отчуждения находящегося в государственной собственности имущества, при котором полученные денежные средства подлежат распределению в установленном законодательством порядке;
- 3) прибыль от реализации предприятия как имущественного комплекса должника в процедуре конкурсного производства.

Валовой прибылью ($P_{вал}$) признается сумма прибыли от реализации (P_p) товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационных доходов ($D_{вн}$), уменьшенных на сумму внереализационных расходов ($P_{вн}$)

$$P_{вал} = P_p + D_{вн} - P_{вн}.$$

Для банков валовая прибыль – это сумма прибыли от деятельности банков, определяемая как положительная (отрицательная) разница между суммами доходов и расходов банков с учетом особенностей, установленных статьей 176 НК. *Доходы банков* включают в себя доходы, относящиеся в соответствии с нормативными правовыми актами Национального банка Республики Беларусь к процентным, комиссионным, прочим банковским доходам, операционным доходам, уменьшению резервов, поступлениям по ранее списанным долгам. *Расходы банков* включают в себя процентные, комиссионные, операционные и прочие банковские расходы, отчисления в резервы, долги, списанные с баланса, а также инвестиционный вычет, применяемый согласно п. 2 статьи 170 НК.

Валовая прибыль белорусской организации исчисляется с учетом прибыли (убытка) от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационных доходов, уменьшенных на сумму внереализационных расходов *от деятельности за пределами Беларуси.*

Особенности определения валовой прибыли иностранными организациями, осуществляющими деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство, установлены статьей 180 НК.

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

Прибыль (убыток) от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав определяется как положительная (отрицательная) разница между выручкой от их реализации (B) на возмездной основе, уменьшенной на суммы налогов, сборов, исчисляемых из выручки, и затратами, учитываемыми при налогообложении ($Z_{н/о}$)

$$P_p = B - НДС - Ак - Z_{н/о}.$$

В выручку не включается стоимость безвозмездно переданных товаров (работ, услуг), имущественных прав. При определении прибыли от реализации

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

Прибыль (убыток) от реализации основных средств, нематериальных активов определяется как положительная (отрицательная) разница между выручкой от их реализации на возмездной основе, уменьшенной на суммы налогов, сборов, исчисляемых из выручки, и остаточной стоимостью (ОС) основных средств, нематериальных активов, а также затратами по реализации основных средств, нематериальных активов ($Z_{р.н/о}$):

$$Pr = B - НДС - ОС - Z_{р.н/о}.$$

Выручка от реализации *товаров (работ, услуг), имущественных прав, основных средств* и затраты по производству и реализации объектов определяются исходя из цен сделок. Плательщик должен знать, что при выявлении налоговым органом несоответствия фактических цен сделок рыночным ценам, повлекшего занижение прибыли, облагаемой налогом на прибыль, налоговый орган вправе потребовать корректировки сумм выручки и (или) затрат, и соответственно, налоговой базы и суммы налога на прибыль. Контролю соответствия рыночным ценам подлежат сделки, указанные в *статье 88 главы 11 Общей части НК* (внешнеторговые сделки с взаимозависимыми лицами и др.).

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

Датой начисления дивидендов является дата принятия решения о распределении прибыли путем объявления и выплаты дивидендов, а по приравненным к ним доходам, начисленным унитарными предприятиями, – дата отражения в бухгалтерском учете обязательств по выплате (передаче) таких доходов.

8.2 Затраты, учитываемые и не учитываемые при налогообложении

Налоговая база зависит от величины затрат, учитываемых при налогообложении. В соответствии со *статьей 169 НК* *затраты, учитываемые при налогообложении*, – это экономически обоснованные затраты, определяемые на основании документов бухгалтерского учета (при необходимости посредством проведения расчетных корректировок к данным бухгалтерского учета в рамках ведения налогового учета). *К затратам, учитываемым при налогообложении, относятся:*

1) *затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав* (далее – затраты по производству и реализации);

2) *нормируемые затраты*.

Затраты, учитываемые при налогообложении, отражаются в том отчетном периоде, к которому они относятся (принцип начисления), независимо от времени (срока) оплаты (предварительная или последующая).

Затраты по производству и реализации представляют собой стоимостную оценку использованных в процессе производства и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, нематериальных активов, трудовых ресурсов и иных расходов на их производство и реализацию, отражаемых в бухгалтерском учете. При этом затраты на приобретение (создание) объектов основных средств и нематериальных активов, используемых в предпринимательской деятельности и находящихся в эксплуатации, отражаются посредством начисления амортизации. Основные средства, находящиеся в простое продолжительностью до трех месяцев, запасе, приравниваются к основным средствам, находящимся в эксплуатации.

В состав затрат по производству и реализации также включают уплаченные в бюджет налоги, сборы, пошлины, взносы: налог на недвижимость, земельный налог, экологический налог, налог за добычу (изъятие) природных ресурсов, государственную пошлину, гербовый сбор, сбор с заготовителей, таможенные пошлины, таможенные сборы, консульский сбор, патентную пошлину, утилизационный сбор, обязательные страховые взносы в бюджет государственного внебюджетного фонда социальной защиты населения (ФСЗН) Республики Беларусь, взносы по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, начисленные на выплаты, относящиеся к затратам, учитываемым при налогообложении.

В целях стимулирования инвестиционной активности субъектов хозяйствования предусмотрено применение *инвестиционного вычета*. *Инвестиционный вычет* – это сумма, исчисленная от первоначальной стоимости основных средств, используемых в предпринимательской деятельности, а также от сформированной в бухгалтерском учете стоимости вложений в реконструкцию (модернизацию, реставрацию) основных средств, используемых в предпринимательской деятельности, *в следующих пределах (действующих с 01.01.2019)*:

– по зданиям, сооружениям и передаточным устройствам, используемым в предпринимательской деятельности, и стоимости вложений в их реконструкцию – *не более 15 %* первоначальной стоимости (стоимости вложений в их реконструкцию);

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

Сумма инвестиционного вычета включается в затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг) в том месяце, с которого (в котором):

- 1) начато начисление амортизации по указанным основным средствам;
- 2) стоимость вложений в реконструкцию увеличила в бухгалтерском учете первоначальную (переоцененную) стоимость основных средств, используемых в предпринимательской деятельности.

Инвестиционный вычет позволяет уменьшить сумму налога на прибыль в год принятия на учет основных средств и осуществления капитальных вложений в их реконструкцию. Инвестиционный вычет не применяется в отношении:

- 1) зданий жилых объектов (кроме общежитий), культурно-развлекательных (ночных) клубов, гостиниц и других зданий для краткосрочного проживания (кроме объектов придорожного сервиса), зданий, используемых в сфере игорного бизнеса, зданий, используемых для общественного питания (кроме столовых при предприятиях и учреждениях), зданий сборно-разборных и передвижных;

- 2) спортивных сооружений, сооружений мест отдыха и зоопарков, сооружений для стоянки или парковки автомобилей;

- 3) основных средств, которые предназначены и (или) используются для осуществления деятельности в сфере игорного бизнеса;

- 4) основных средств, принятых плательщиком в качестве объекта по договорам аренды (лизинга), доверительного управления, безвозмездного пользования, вклада в уставный фонд, полученных безвозмездно или используемых в деятельности, по которой организация не уплачивает налог на прибыль в связи с применением особых режимов налогообложения.

Состав нормируемых затрат, учитываемых при налогообложении, определен *статьёй 171 НК*. К ним относятся:

- 1) командировочные расходы в пределах норм, установленных законодательством;

- 2) затраты на оплату стоимости топливно-энергетических ресурсов, израсходованных в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством;

- 3) затраты по контролируемой задолженности (перед учредителями) в пределах, рассчитанных в соответствии со *статьёй 172 НК*;

- 4) потери от недостачи и (или) порчи при хранении, транспортировке и (или) реализации товаров, запасов в пределах норм естественной убыли, а также норм потерь (боя), установленных законодательством, а при их отсутствии – в пределах норм, установленных руководителем по согласованию с собственником, общим собранием участников, членов потребительского общества, уполномоченных или лицом, ими уполномоченным;

- 5) расходы на управленческие услуги, оказываемые индивидуальными предпринимателями и организациями, применяющими особые режимы налогообложения, в пределах суммы, рассчитанной в соответствии с законодательством, исходя из коэффициента соотношения средней заработной платы руко-

водителей организаций и средней заработной платы по организации в целом;

б) прочие нормируемые затраты.

По сравнению с прежней редакцией НК *состав нормируемых затрат уточнён и расширен* за счет включения представительских расходов, а также затрат, которые до 2019 г. нельзя было учесть при налогообложении (в бухгалтерском учете они в основном относятся к прочим расходам по текущей деятельности). Это затраты, указанные в составе *прочих нормируемых затрат* (см. *пункт 2 статьи 171 НК*): выплаты физическим лицам, работающим в организациях по трудовым договорам, в денежной и натуральной формах в виде вознаграждений по итогам работы за год, единовременных пособий лицам, уходящим на пенсию, единовременной выплаты (материальная помощь, пособие) на оздоровление; членские взносы (вступительные и иные) в объединения предпринимателей и нанимателей, союзы, ассоциации; проценты по просроченным платежам по основному долгу по займам и кредитам и др. затраты. *Важно знать, что совокупный размер учитываемых при налогообложении прочих затрат не может превышать 1 % выручки от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и сумм доходов от сдачи в аренду (передаче в лизинг), иное возмездное или безвозмездное пользование имущества с учетом НДС.*

Перечень затрат, не учитываемых при налогообложении, определен статьей 173 НК. К ним относятся:

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

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

3) пени, штрафы, иные санкции, перечисляемые в республиканский и местные бюджеты или в бюджеты государственных внебюджетных фондов, если иное не установлено главой 16 НК;

4) выплаты физическим лицам, работающим в организациях по трудовым договорам, в денежной и натуральной формах, не предусмотренные законодательством; сверх размеров, установленных законодательством; материальная помощь, выплата которой не предусмотрена законодательством или сверх размеров, установленных законодательством;

5) компенсация стоимости питания на объектах общественного питания, предоставление его бесплатно (кроме специального питания в случаях, предусмотренных законодательством);

б) другие затраты, указанные в *статье 173 НК*.

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

8.3 Внереализационные доходы и расходы, учитываемые при налогообложении

Внереализационные доходы и расходы, *учитываемые при налогообложении*, определяются на основании документов бухгалтерского и налогового учета. Одна часть этих доходов (расходов) учитывается в бухгалтерском учете *по счету 90* «Доходы и расходы по текущей деятельности» (например, штрафы, полученные от покупателей за нарушение условий договоров), другая – *по счету 91* «Прочие доходы и расходы» (например, дивиденды полученные), то есть относится к инвестиционной или финансовой деятельности.

Внереализационные доходы – это доходы, полученные плательщиком при осуществлении своей деятельности и *непосредственно не связанные* с производством и реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав. *Отражение внереализационных доходов* осуществляется плательщиком (кроме банков) на дату их признания в бухгалтерском учете (за исключением доходов, по которым в НК указана дата их отражения).

В состав внереализационных доходов (статья 174 НК) включаются:

– дивиденды, полученные *от источников за пределами Республики Беларусь*;

– доходы участника (акционера) организации в денежной или натуральной форме в виде стоимости доли в уставном фонде этой организации, в виде увеличения номинальной стоимости акций за счет собственного капитала организации, в случае изменения процентной доли участия в уставном фонде организации хотя бы одного из участников (акционеров) более чем на 0,01 %;

– доходы от операций по сдаче в аренду (лизинг), иное возмездное или безвозмездное пользование имущества;

– доходы в виде процентов, полученных за предоставление в пользование денежных средств организации (в т. ч. проценты по вкладам (депозитам), процентов за пользование банком денежными средствами, находящимися на банковском счете;

– суммы неустоек (штрафов, пеней) за нарушение обязательств (доходы отражаются на дату, определенную плательщиком (за исключением банков) в соответствии с его учетной политикой, но не позднее даты их получения);

– стоимость безвозмездно полученных товаров (работ, услуг), иных активов, суммы безвозмездно полученных денежных средств;

– суммы, полученные в погашение дебиторской задолженности после истечения сроков исковой давности, а также суммы, поступившие в погашение дебиторской задолженности, невозможной для взыскания;

– суммы кредиторской задолженности, по которой истекли сроки исковой давности;

– суммы НДС, ранее включенные в состав внереализационных расходов в связи с отсутствием документов, обосновывающих применение нулевой ставки НДС, по истечении 180 дней с даты отгрузки товаров в государства – члены

ЕАЭС (с даты оформления таможенной декларации на выпуск товаров в третьи страны). В случае последующего поступления документов доходы отражаются на дату поступления указанных документов;

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

– положительные разницы, возникающие при погашении дебиторской или кредиторской задолженности (отражаются на дату погашения задолженности);

– суммы инвестиционного вычета (его части), включенные ранее в состав затрат, учитываемых при налогообложении, если до истечения трех лет с момента принятия основных средств к бухгалтерскому учету (увеличения первоначальной стоимости основных средств на стоимость вложений в реконструкцию) имели место: *отчуждение; передача в аренду (лизинг), доверительное управление, безвозмездное пользование; использование* таких основных средств (их частей) *в деятельности, по которой плательщик не уплачивает налог на прибыль* в связи с применением особых режимов налогообложения; поступление компенсации расходов (или их части) по приобретению (созданию) основных средств или стоимости вложений в реконструкцию за счет средств, безвозмездно поступающих в рамках целевого финансирования из республиканского, местных бюджетов, внебюджетных фондов, бюджета Союзного государства;

– другие доходы, непосредственно не связанные с производством и реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Пунктом 4 статьи 174 НК определен перечень доходов, которые не включаются в состав внереализационных доходов: дивиденды, полученные плательщиками от белорусских организаций; средства, полученные плательщиками в порядке долевого участия в строительстве жилья, содержании объектов непромышленной сферы и использованные по целевому назначению и др. доходы.

Внереализационные расходы – это расходы, потери, убытки, произведенные плательщиком для осуществления своей деятельности и непосредственно не связанные с производством и реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав. Внереализационные расходы отражаются на дату их признания в бухгалтерском учете (за исключением расходов, по которым в НК указана дата их отражения). *В состав внереализационных расходов (статья 175 НК) включаются:*

– суммы неустоек (штрафов, пеней), суммы, подлежащие уплате в результате применения иных мер ответственности за нарушение обязательств. Расходы отражаются на дату, определенную плательщиком в соответствии с его учетной политикой, но не ранее даты их признания в бухгалтерском учете;

– убытки от списания дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, а также невозможной (нереальной) для взыскания;

– суммы недостач, потерь и порчи активов (в том числе сверх норм есте-

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

- отрицательные курсовые разницы, возникающие при пересчёте стоимости активов и обязательств, выраженной в иностранной валюте и (или) белорусских рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте;

- отрицательные разницы, возникающие в связи с погашением дебиторской или кредиторской задолженности;

- судебные расходы;

- расходы по сдаче в аренду (лизинг) имущества;

- расходы на ликвидацию, списание основных средств, нематериальных активов, выводимых из эксплуатации (включая суммы недоначисленной амортизации, расходы на демонтаж, разборку, вывоз);

- суммы НДС, исчисленные при отсутствии документов, обосновывающих применение нулевой ставки НДС по истечении установленного срока (180 дней со дня отгрузки товаров; со дня оформления таможенной декларации);

- суммы НДС, исчисленные с внереализационных доходов;

- обязательные страховые взносы в бюджет ФСЗН и по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, начисленные в порядке, установленном законодательством, за исключением указанных в п.п. 2.5 п. 2 статьи 170 НК или включаемых в первоначальную стоимость амортизируемых активов (п. 3.34 статьи 175 НК);

- другие расходы, не связанные с производством и реализацией продукции, товаров (работ, услуг), указанные в статье 175 НК.

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

8.4 Ставки налога, определение налоговой базы, налоговый учет по налогу на прибыль

Основная **ставка налога по валовой прибыли** составляет **18 %**. Банки, страховые организации, а с 2019 г. и микрофинансовые организации (по прибыли, полученной от регулярного предоставления микрозаймов физическим лицам под залог движимого имущества, предназначенного для личного, семейного или домашнего использования) уплачивают налог на прибыль *по ставке, равной 25 %*. *Пониженные ставки налога* (как налоговый стимул) установлены НК (статья 184) и актами Президента Республики Беларусь:

- 1) ставка в размере **10 %** применяется по прибыли, полученной:

- Центрами трансфера технологий, научно-технологическими парками и их резидентами (в части инновационной деятельности);

– организациями от реализации высокотехнологичных товаров собственного производства, если доля выручки от реализации таких товаров, составляет не более 50 % общей суммы выручки от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав;

2) ставка в размере 6 % применяется по прибыли, полученной организациями от осуществления розничной торговли, общественного питания и бытового обслуживания населения в сельской местности и малых населенных пунктах (согласно указу Президента Республики Беларусь от 22.09.2017 № 345).

Ставка налога на прибыль по дивидендам установлена в размере 12 %. С 2019 г. дивиденды облагаются по ставке 6 %, если в течение 3 предшествующих календарных лет прибыль не распределялась между участниками (акционерами) белорусской организации – резидентами Республики Беларусь, а если прибыль не распределялась в течение 5 предшествующих календарных лет последовательно, то применяется нулевая (0 %) ставка налога.

Налоговая база налога на прибыль определяется как *денежное выражение валовой прибыли*, подлежащей налогообложению.

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

Для определения налоговой базы по налогу на прибыль НК предусмотрено *ведение налогового учета* (статья 39 НК). *Элементами налогового учета* по налогу на прибыль являются доходы и расходы, определение которых позволяет исчислить валовую прибыль и сумму налога на прибыль. Информация о каждом элементе налогового учета отражается в регистрах налогового учета из регистров бухгалтерского учета, и, путем применения (при необходимости) к ним расчетных корректировок, определяются показатели налогового учета (в стоимостном выражении). Основаниями для проведения расчетных корректировок по налогу на прибыль являются нормы НК, иных актов законодательства, регулирующих порядок исчисления налога на прибыль.

Для целей налогового учета доходы и расходы организации разделены на 2 вида: *доходы (расходы) от реализации и внереализационные доходы (расходы)*. В то же время для *целей бухгалтерского учета* выделяют другие виды доходов и расходов – *по текущей, инвестиционной, финансовой деятельности*. Поэтому, если какой-либо доход (расход) является в бухгалтерском учете инвестиционным, а в соответствии с главой 16 НК он должен увеличивать (умень-

шать) базу для исчисления налога на прибыль, то следует произвести расчетную корректировку и отразить данный доход (расход) в соответствующем регистре налогового учета. Регистры доходов и расходов (в виде таблицы) ведутся в разрезе сумм каждого вида доходов и расходов (от реализации товаров (работ, услуг), основных средств, и т. д.). Данные из регистров налогового учета переносятся в налоговую декларацию (расчет) по налогу на прибыль, где все показатели отражаются нарастающим итогом с начала календарного года.

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

$$НБ_{див} = К \times (ДН - ДП),$$

где $К$ – отношение суммы дивидендов, причитающейся плательщику, к общей сумме прибыли, распределенной в качестве дивидендов; $ДН$ – общая сумма прибыли, распределенной в качестве дивидендов; $ДП$ – сумма дивидендов, полученная белорусской организацией, начислившей дивиденды, в текущем календарном году.

8.5 Льготы по налогу на прибыль

Льготы по налогу на прибыль предоставляются плательщикам по различным направлениям (производственно-экономического и социального характера) с учетом приоритетных направлений социально-экономического развития страны. Налоговые льготы предоставляются плательщикам налоговым кодексом и (или) актами Президента Республики Беларусь в виде:

1) освобождения плательщиков от налога на прибыль. Так, с целью привлечения инвестиций и повышения конкурентоспособности национальной экономики освобождаются от налога на прибыль (по деятельности, на которую распространяется специальный правовой режим) резиденты Парка высоких технологий (декрет от 22.09.2005 № 12), резиденты Китайско-Белорусского индустриального парка «Великий камень» (в течение срока и на условиях, определенных указом от 12.05.2017. N 166), резиденты свободных экономических зон (см. тему № 12). Декретом от 07.05.2012 № 6 предусмотрено освобождение от налога на прибыль сроком на 7 лет организаций, зарегистрированных и осуществляющих деятельность по производству товаров (работ, услуг) на территории средних, малых городских поселений, сельской местности;

2) пониженных ставок налога на прибыль (см. предыдущий вопрос);

3) выведения из-под налогообложения отдельных видов прибыли. Так, например, от налогообложения освобождается (статья 181 НК):

а) прибыль организаций (в размере не более 10 % валовой прибыли), переданная зарегистрированным на территории Республики Беларусь бюджетным

организациям здравоохранения, образования, социального обеспечения, культуры, физкультуры, спорта, религиозным организациям, а также общественным объединениям инвалидов и ветеранов, унитарным предприятиям, собственниками имущества которых являются эти объединения, или использованная на оплату счетов за приобретенные и переданные указанным организациям товары (работы, услуги), имущественные права;

б) *прибыль*, полученная от реализации товаров собственного производства, которые являются инновационными в соответствии с перечнем, определенным Советом Министров Республики Беларусь. Для применения льготы должны соблюдаться требования, указанные в п. 7 ст. 181;

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

г) валовая *прибыль* (кроме прибыли, полученной от торгово-закупочной и посреднической деятельности, а также доходов от сдачи имущества в аренду (лизинг), иное возмездное или безвозмездное пользование имуществом) организаций, использующих труд инвалидов, если численность инвалидов в них составляет не менее 50 % численности работников в среднем за отчетный период;

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

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

ж) *прибыль* в иных случаях, указанных в статье 181 НК и актах Президента Республики Беларусь.

В вышеуказанных случаях объект налогообложения присутствует, но освобождается от налогообложения, поэтому подлежит отражению в налоговой декларации в качестве льготированной прибыли.

8.6 Порядок исчисления, декларирования и уплаты налога на прибыль

Налоговым периодом налога на прибыль по валовой прибыли признается календарный год, отчетным периодом является календарный квартал. По дивидендам, начисленным белорусскими организациями, отчетным периодом является календарный месяц.

Сумма налога на прибыль по итогам отчетного квартала исчисляется пла-

плательщиком *нарастающим итогом* с начала налогового периода как произведение валовой прибыли, уменьшенной на сумму льгот, а по итогам календарного года еще и на сумму убытков прошлых лет ($U_{\text{прошл}}$), переносимую на прибыль этого налогового периода, и налоговой ставки ($C_{\text{пр.}}$).

$$\text{Нпр.} = (\text{Пвал.} - \text{Пльгот.} - \text{Упрошл}) \times \text{Спр.}$$

С 2012 года в Республике Беларусь введен *механизм переноса убытков*, что соответствует общемировой практике налогообложения прибыли. Суть механизма переноса убытков заключается в том, что белорусская организация вправе уменьшить налоговую базу на суммы убытков по итогам предыдущих налоговых периодов (начиная с убытков 2011 года), кроме убытков по зарубежной деятельности. Перенос убытков производится в пределах налоговой базы (*статья 183 НК*).

Под убытком (в целях его переноса) понимается превышение общей суммы затрат, учитываемых при налогообложении (кроме суммы инвестиционного вычета), и внереализационных расходов (п.п. 3.19, 3.26, 3.25, 3.27, 3.40, 3.41 п. 3 ст. 175 НК), над общей суммой выручки от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационных доходов (п.п. 3.18, 3.20, 3.21, 3.35 п. 3 ст. 174 НК), уменьшенной на сумму налогов и сборов, уплачиваемых из выручки и из внереализационных доходов.

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

1) операции с финансовыми инструментами, ценными бумагами, включая производные ценные бумаги;

2) операции по отчуждению основных средств, неустановленного оборудования, предприятия как имущественного комплекса и объектов, не завершённых строительством.

Остальные убытки переносят на прибыль текущего налогового периода независимо от того, от каких операций и видов деятельности она получена.

Белорусская организация вправе производить перенос убытка на прибыль текущего налогового периода в течение 10 лет, следующих за налоговым периодом, в котором получен убыток. Белорусская организация обязана обеспечить раздельный учет выручки, затрат, внереализационных доходов и расходов по группам операций и видам деятельности, в отношении которых осуществляется перенос убытков. При отсутствии раздельного учета и (или) документов (договоры, первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета), подтверждающих объем понесенного убытка, перенос убытков не осуществляется.

Плательщик вправе уменьшить исчисленную сумму налога на прибыль:

1) при применении льгот, *предусматривающих освобождение от уплаты налога на прибыль* (см. предыдущий вопрос данной темы),

2) при зачете уплаченного за рубежом налога на прибыль (доход),

3) при уплате налога на доходы.

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

Налоговая декларация (расчет) по налогу на прибыль за 1, 2 и 3 кварталы представляется плательщиком в налоговый орган по итогам истекшего отчетного периода (квартала) – не позднее 20 числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом, независимо от наличия либо отсутствия объектов налогообложения. Затем представляется налоговая декларация по итогам налогового периода (календарного года) – не позднее 20 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

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

1) налог за 1, 2, и 3 кварталы уплачивается не позднее 22 числа месяца, следующего за истекшим отчетным кварталом;

2) налог за 4 квартал уплачивается не позднее 22 декабря текущего года в размере 2/3 суммы налога, исчисленной за 3 квартал;

3) по итогам истекшего календарного года производится перерасчет налога на прибыль в целом за год и исчисляется сумма налога на прибыль к доплате (уменьшению) – не позднее 22 марта, года, следующего за истекшим годом.

Пример. *Необходимо исчислить сумму налога на прибыль, подлежащую уплате за отчетный год. Коммерческая организация имеет следующие показатели по итогам отчетного года:*

1. Выручка от реализации продукции (с НДС по ставке 20 %) – 1060092 руб.;

2. Затраты, учитываемые при налогообложении:

2.1. Материальные затраты – 315345 руб.

2.2. Заработная плата, начисленная работникам, – 198555 руб.

2.3. Амортизация основных средств и нематериальных активов, используемых в предпринимательской деятельности, – 19433 руб.

2.4. Прочие затраты на производство и реализацию продукции – 201067 руб.

3. Получены проценты банка за пользование денежными средствами организации – 41 руб.

4. Уплачены пени за нарушение договорных обязательств – 860 руб.

5. В течение отчетного года уплачено налога на прибыль – 14852 руб.

Справочно: тариф страховых взносов в ФСЗН – 34 %, взносов по страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний – 0,6 %.

Расчет налога:

1) сумма затрат, учитываемых при налогообложении составит

$315345 + 198555 + 198555 \times 34 \% + 198555 \times 0,6 \% + 19433 + 201067 = 803100,03$ руб.;

2) сумма НДС, исчисленная по реализации (исключается из выручки), составит

$1060092 \times 20 \% \div 120 \% = 176682$ руб.;

3) прибыль от реализации продукции за отчетный календарный год составит

$$1060092 - 176682 - 803100,03 = 80309,97 \text{ руб.};$$

4) валовая прибыль за отчетный календарный год составит

$$80309,97 + 41 - 860 = 79490,97 \text{ руб.};$$

5) сумма налога на прибыль за отчетный календарный год составит

$$79490,97 \times 18 \% = 14308,38 \text{ руб.};$$

6) сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в бюджет за отчетный год, составит:

$$14308,38 - 14852 = - 543,62 \text{ руб. (эта сумма подлежит зачету или возврату из бюджета в соответствии со ст. 66 Общей части НК).}$$

Бюджетные и иные некоммерческие организации представляют налоговую декларацию по налогу на прибыль (при наличии валовой прибыли по итогам года) один раз в год не позднее 20 марта, а налог на прибыль уплачивают не позднее 22 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налог на прибыль с дивидендов, начисленных белорусскими организациями, исчисляется как произведение налоговой базы и налоговой ставки, удерживается и перечисляется в бюджет белорусскими организациями, начислившими дивиденды (то есть налоговыми агентами), не позднее 22-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором были начислены дивиденды. Налоговая декларация по налогу на прибыль с дивидендов, начисленных белорусскими организациями, представляется в налоговый орган налоговым агентом не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором начислены дивиденды.

ТЕМА 9. НАЛОГ НА ДОХОДЫ ИНОСТРАННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ, НЕ ОСУЩЕСТВЛЯЮЩИХ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ ЧЕРЕЗ ПОСТОЯННОЕ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВО

9.1 Экономическая сущность и фискальная значимость налога, его плательщики, объекты налогообложения, налоговая база

Налог на доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельность на территории Республики Беларусь через постоянное представительство (далее – налог на доходы), – это налог на пассивные доходы, которые извлекаются нерезидентами. Обязанность взимать налог возлагается на лицо, которое является контрагентом по договору с нерезидентом. Налог на доходы поступает в доходы республиканского бюджета, его доля в общей сумме налоговых доходов, составляет около 1 %.

Порядок исчисления и уплаты налога на доходы определяют положения главы 17 НК и международные договоры об избежании двойного налогообложения, заключенные Республикой Беларусь с иностранными государствами.

Плательщиками налога на доходы признаются иностранные организации, не осуществляющие деятельность в Республике Беларусь через постоянное

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

Налоговая база налога на доходы определяется как общая сумма доходов за вычетом документально подтвержденных затрат (если к дате начисления (выплаты) доходов в распоряжении налогового агента, удерживающего налог с таких доходов, имеются представленные этой иностранной организацией документально подтвержденные данные о таких затратах). Налоговая база по доходам, указанным в п. 1 статьи 189 НК, определяется как общая сумма доходов.

9.2 Ставки, порядок исчисления, декларирования и уплаты налога на доходы

Ставки налога на доходы устанавливаются в следующих размерах:

1) **0 %** – по доходам, указанным в подпункте 1.1 статьи 192 НК (например, от долговых обязательств по предоставленным кредитам, займам Республике Беларусь или Правительству Республики Беларусь, а также резидентам Республики Беларусь под государственные гарантии в порядке, установленном Президентом Республики Беларусь; от сдачи морских судов в аренду субъектам торгового мореплавания Республики Беларусь для осуществления ими деятельности по эксплуатации таких морских судов и т. д.);

2) **6 %** – по плате за перевозку, фрахт в связи с осуществлением международных перевозок (за исключением международных перевозок грузов морским транспортом), и за оказание транспортно-экспедиционных услуг;

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

4) **12 %** – по дивидендам и приравненным к ним доходам, доходам от отчуждения долей в уставном фонде (паев, акций) организаций, находящихся на территории Республики Беларусь, либо их части;

5) **15 %** – по другим доходам, указанным в п. 1 статьи 189 НК (например: роялти; доходы от реализации на территории Республики Беларусь товаров на условиях договоров поручения, комиссии, от проведения культурно-зрелищных мероприятий, от работы на территории Республики Беларусь ат-

тракционов и зверинцев; доходы в виде неустоек (штрафов, пеней) и других видов санкций за нарушение условий договоров; доходы от выполнения научно-исследовательских, опытно-конструкторских работ; доходы от оказания услуг: консультационных, бухгалтерских, аудиторских, маркетинговых, юридических, по страхованию, по установке, наладке, обслуживанию оборудования и т. д.).

Налоговым периодом налога на доходы признается календарный квартал, на который приходится дата возникновения обязательства по уплате налога на доходы. Дата возникновения обязательств по уплате налога на доходы определяется как приходящийся на налоговый период день начисления иностранной организации дохода (платежа) (см. ст. 191 НК).

Сумма налога на доходы исчисляется как произведение налоговой базы и налоговой ставки. Налог на доходы исчисляется, удерживается и перечисляется в бюджет *налоговыми агентами* – юридическими лицами и ИП, начисляющими, выплачивающими доход иностранной организации, не осуществляющей деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство. *Налоговая декларация (расчет) по налогу на доходы* представляется налоговыми агентами в налоговые органы по месту их постановки на учет *не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом*. Налог на доходы перечисляется в бюджет не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Иностранная организация, не осуществляющая деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство, получающая доходы от проведения на территории Республики Беларусь аттракционов и зверинцев, представляет налоговую декларацию в налоговые органы по месту проведения аттракционов и зверинцев и уплачивает налог на доходы не позднее рабочего дня, следующего за днем проведения последнего из таких мероприятий.

При представлении в налоговый орган Республики Беларусь подтверждения о постоянном местонахождении нерезидента–получателя дохода до даты начисления (выплаты) дохода, в отношении которого международным договором Республики Беларусь по налоговым вопросам предусмотрены иные положения, чем те, которые содержатся в НК Республики Беларусь, такой доход освобождается от налогообложения у источника выплаты или облагается по пониженным ставкам.

ТЕМА 10. ПОДОХОДНЫЙ НАЛОГ

10.1 Экономическая сущность и фискальная значимость подоходного налога, его плательщики, объекты налогообложения, налоговая база

Особая роль в системе налогообложения физических лиц отводится подоходному налогу. Подоходный налог с физических лиц, наряду с другими налогами, является экономическим инструментом, с помощью которого государство

воздействует на уровень реальных доходов населения, а также формирует госбюджет. Это республиканский налог, формирующий доходы местных бюджетов (его доля в налоговых доходах бюджетов областей – более 30 %). Подоходный налог занимает третье место в структуре налоговых доходов консолидированного бюджета Беларуси (2018 г. – 20,8 % общей суммы налоговых доходов), а в группе прямых налогов – первое место.

Взимание подоходного налога осуществляется в соответствии с главой 18 НК. Плательщиками подоходного налога являются *физические лица*:

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

2) не признаваемые *налоговыми резидентами* Республики Беларусь (лица, находящиеся за пределами территории Республики Беларусь 183 дня и более в календарном году).

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

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

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

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

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

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

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

где $D_{начисл.}$ – сумма дохода, начисленная плательщику; $D_{осв.}$ – доход, освобожденный от подоходного налога (ст. 208 НК); $НВ_{ст.}$, $НВ_{соц.}$, $НВ_{имуц.}$ – соответственно суммы стандартных налоговых вычетов, социальных налоговых вычетов, имущественных налоговых вычетов (статьи 209, 210, 211 НК соответственно).

Если сумма налоговых вычетов в налоговом периоде окажется больше суммы доходов, подлежащих налогообложению, то *налоговая база принимает-*

ся равной нулю. Полученная отрицательная разница на следующий налоговый период не переносится, кроме случаев, касающихся социальных и имущественных налоговых вычетов, предусмотренных НК.

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

Налоговая база по доходам, полученным от операций с ценными бумагами, определяется как разница между суммами доходов, полученных от реализации ценных бумаг, и документально подтвержденными расходами на приобретение, реализацию и хранение ценных бумаг, фактически произведенными плательщиком (либо налоговым вычетом – 20 % от доходов).

10.2 Льготы по подоходному налогу

Размер подоходного налога и доходов населения в значительной мере зависит от предоставляемых законодательством *льгот по налогу*, которые позволяют уменьшить размер облагаемого дохода и увеличить суммы чистого дохода физического лица. Налоговые льготы в Беларуси предоставляются в виде:

- 1) изъятий – освобождения отдельных доходов от налогообложения,
- 2) налоговых вычетов (скидок), направленных на уменьшение налоговой базы на суммы, установленные НК,
- 3) пониженных налоговых ставок.

К *доходам, освобождаемым от налогообложения* ($D_{осв.}$), относятся:

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

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

- 3) суммы материальной помощи, оказываемой в соответствии с законодательством Республики Беларусь; сумма единовременной материальной помощи в связи с чрезвычайной ситуацией, а также в связи со смертью работника (оказанной по месту основной работы, службы, учебы умершего работника);

- 4) материальная помощь, подарки, оплата стоимости путевок и другие аналогичные выплаты от организаций и индивидуальных предпринимателей (не являющиеся вознаграждениями за выполнение трудовых и иных обязанно-

стей) в пределах 1984 руб. (в 2019 г.) в течение календарного года от каждого источника, являющегося местом основной работы плательщика;

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

6) доходы, получаемые от физических лиц (не являющихся ИП) в 2019 г. в пределах 6569 руб. (за 2018 г. – 6116 руб.) в сумме от всех источников в течение налогового периода (календарного года) – в виде дарений, а также недвижимого имущества по договору ренты бесплатно;

7) доходы, получаемые налоговыми резидентами от возмездного отчуждения:

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

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

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

8) другие доходы, определенные *статьей 208 НК*.

Предельные суммы доходов, освобождаемых от налогообложения, ежегодно пересматриваются.

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

1. Стандартные налоговые вычеты (статья 209 НК) предоставляются плательщику в 2019 г. в следующих размерах:

– на самого работника – 110 руб. в месяц, если сумма облагаемого дохода за месяц не превысила 665 руб.;

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

– на ребенка до 18 лет и иждивенца – 32 руб. в месяц обоим родителям. Вдове (вдовцу), одинокому родителю, приемному родителю, опекуну или попечителю, а также родителям, имеющим двух и более детей в возрасте до 18 лет или детей-инвалидов в возрасте до 18 лет, стандартный налоговый вычет

предоставляется в повышенном размере – 61 руб. в месяц на каждого ребенка до 18 лет и (или) каждого иждивенца. Состав лиц, относящихся к иждивенцам для применения стандартных вычетов, определен п.п. 1.2 п. 1 статьи 209 НК.

Размер стандартных вычетов ежегодно индексируется с учетом инфляции. Стандартные налоговые вычеты *предоставляются плательщику нанимателем по месту основной работы (службы, учебы)* плательщика на основании документов, подтверждающих его право на такие вычеты.

При отсутствии места основной работы (службы, учебы) стандартные налоговые вычеты предоставляются плательщику по его письменному заявлению при предъявлении трудовой книжки, а при отсутствии трудовой книжки – по письменному заявлению плательщика с указанием причины ее отсутствия: а) *налоговым агентом – в течение налогового периода;* б) *налоговым органом по доходам, подлежащим налогообложению, – по окончании налогового периода.* При этом стандартные налоговые вычеты предоставляются по выбору плательщика *только одним налоговым агентом либо налоговым органом.*

2. Социальные налоговые вычеты предоставляются плательщику:

1) *в сумме, уплаченной плательщиком в течение налогового периода за свое обучение (а также за обучение своих близких родственников) в учреждениях образования Республики Беларусь при получении первого высшего, первого среднего специального или первого профессионально-технического образования, а также на погашение кредитов банков Республики Беларусь, займов, полученных от белорусских организаций и (или) белорусских индивидуальных предпринимателей (включая проценты по ним, за исключением процентов по просроченным кредитам и займам), фактически израсходованных им на указанные цели.* При этом право на применение социального налогового вычета имеют оба родителя независимо от того, кем из них осуществлены данные расходы. Данный налоговый вычет предоставляется на основании документов, указанных в *статье 210 НК*, подтверждающих получение платных образовательных услуг и их оплату, степень близкого родства и др.; плательщиком *налоговому агенту (налоговому органу);*

2) *в сумме, уплаченной плательщиком страховым организациям Республики Беларусь (возмещенной плательщиком налоговому агенту) в качестве страховых взносов по договорам добровольного страхования жизни и дополнительной пенсии, заключенным на срок не менее трех лет, а также по договорам добровольного страхования медицинских расходов, в том числе по договорам, заключенным плательщиком в интересах его близких родственников.*

Социальные налоговые вычеты *предоставляются плательщикам налоговым агентом в течение налогового периода, а по доходам, полученным не по месту основной работы (службы, учебы) и подлежащим налогообложению – налоговым органом на основании налоговой декларации по окончании налогового периода.* Если в налоговом периоде социальные налоговые вычеты не могут быть использованы полностью, *их остаток переносится на последующие налоговые периоды до полного использования.*

3. Имущественные налоговые вычеты предоставляются плательщику:

1) в сумме *фактических расходов плательщика и членов его семьи* (состоящих на учете нуждающихся в улучшении жилищных условий), *на новое строительство, приобретение на территории Республики Беларусь жилого дома или квартиры, а также на погашение кредитов банков Республики Беларусь, полученных и израсходованных на эти цели.* Данный налоговый вычет предоставляется плательщику на основании его письменного заявления и документов, указанных в *статье 211 НК*, *нанимателями* – по месту основной работы (службы, учебы), а по доходам, полученным не по месту основной работы (службы, учебы) и доходам, подлежащим декларированию, вычет предоставляется *налоговым органом* по окончании налогового периода. Если в налоговом периоде имущественный вычет не был использован полностью, его остаток переносится на последующие налоговые периоды до полного использования;

2) в сумме расходов, связанных с приобретением и (или) возмездным отчуждением имущества (автомобиля, квартиры, гаража и др. имущества, кроме ценных бумаг). Данный налоговый вычет предоставляется *по выбору плательщика*: либо *налоговым агентом* в течение налогового периода – в размере 20 % суммы подлежащих налогообложению доходов от реализации имущества, либо *налоговым органом* при представлении налоговой декларации по окончании налогового периода – в сумме фактически документально подтвержденных расходов (или в размере 20 % суммы доходов, подлежащих налогообложению).

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

1) *плательщики, получающие авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, вознаграждения авторам изобретений, иных результатов интеллектуальной деятельности,* – в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, либо по нормативу в процентах от дохода (например, вычет в размере 20 % суммы начисленного дохода – за создание научных трудов). Профессиональный вычет предоставляется по выбору плательщика: *налоговым агентом* (по нормативу), либо *налоговым органом* при представлении налоговой декларации и документов, подтверждающих право на налоговый вычет (*статья 212 НК*);

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

10.3 Ставки, порядок и сроки исчисления, декларирования и уплаты подоходного налога

В Республике Беларусь до 2009 года применялась прогрессивная шкала ставок подоходного налога – от 9 % до 30 %. С 2009 года введено пропорциональное налогообложение доходов физических лиц по ставке 12 %, что упро-

стило расчет и администрирование подоходного налога, способствовало легализации части доходов физических лиц, росту поступлений налога в бюджет.

В настоящее время основная ставка подоходного налога (с 2015 г.) составляет **13 %** (статья 214 НК). Доходы физических лиц, полученные от резидентов Парка высоких технологий, Парка «Великий камень», облагаются по льготной ставке **9 %**.

По ставке **16 %** облагаются: доходы от осуществления предпринимательской, частной нотариальной и индивидуальной адвокатской деятельности; доходы, исчисленные налоговым органом исходя из сумм превышения расходов над доходами в соответствии с законодательством.

По ставке **4 %** облагаются суммы выигрышей, полученные от организаторов азартных игр (начиная с 2016 г.).

С 2019 г. введены льготные ставки налогообложения доходов в виде дивидендов (**6 %** и **0 %**), при условии, что организации в предшествующие годы прибыль не распределяли в качестве дивидендов, а реинвестировали (см. пункты 5, 6 статьи 214 НК). Такие же ставки установлены и по налогу на прибыль.

Доходы от сдачи физическими лицами в аренду (субаренду), наем (поднаем) жилых и нежилых помещений, машино-мест облагаются по *фиксированным ставкам*, устанавливаемым областными и Минским городским Советами депутатов (в пределах ставок, предусмотренных НК). Особенности исчисления и уплаты подоходного налога с физических лиц в фиксированных суммах определены статьей 221 НК.

Налоговым периодом подоходного налога признается *календарный год*.

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

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

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

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

Пример. Работнику по месту основной работы в декабре 2018 г. начислены следующие доходы: заработная плата за декабрь – 520 руб.; премия за ноябрь – 100 руб.; командировочные расходы за декабрь – 26 руб. (в пределах установленных норм).

Работник предоставил в декабре налоговому агенту документы, подтверждающие его расходы по оплате обучения сына в учреждении образования Республики Беларусь (по дневной форме получения высшего образования), в сумме 800 руб. *Необходимо исчислить подоходный налог за декабрь 2018 г.*

Расчет налога. Работник имеет право на следующие вычеты:

– стандартный вычет в сумме 102 руб., т. к. облагаемый доход за декабрь 2018 г. не превышает 620 руб. ($520 + 100 = 620$ руб.);

– стандартный вычет на иждивенца в сумме 30 руб.;

– социальный вычет (в части расходов по оплате обучения) в сумме 800 руб.

Налоговая база подоходного налога за декабрь составит:

$$520 + 100 - 102 - 30 - 800 = - 312 \text{ руб.}$$

В такой ситуации налоговая база подоходного налога принимается равной нулю, подоходный налог за декабрь не исчисляется и не уплачивается, а неиспользованная сумма социального вычета – 312 руб. будет учтена в следующем месяце.

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

В ряде случаев (см. *статью 219 НК*) плательщики должны сами исчислять и уплачивать подоходный налог, *подавая при этом налоговую декларацию (расчет)* в налоговый орган. Налоговая декларация представляется плательщиками, получившими в налоговом периоде следующие доходы:

1) от физических лиц, не являющихся налоговыми агентами (например, от сдачи жилья в аренду, от продажи в течение года более одного транспортного средства и др.);

2) доходы, полученные налоговыми резидентами Республики Беларусь *от источников за пределами Республики Беларусь* (в том числе от работы по контракту, в виде дарений, займов, процентов по вкладам и др.);

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

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

Налоговая декларация (расчет) представляется плательщиками не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Форма налоговой декларации и порядок ее заполнения устанавливаются МНС РБ. Плательщики, в связи с подачей налоговой декларации, обязаны стать на учет в налоговом органе. Суммы подоходного налога, подлежащие уплате (доплате) согласно представленной налоговой декларации, уплачиваются в бюджет не позднее 1 июня года, следующего за отчетным налоговым периодом (согласно пункту 2 статьи 219 НК) на основании извещения налогового органа.

10.4 Особенности налогообложения доходов физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью

Индивидуальные предприниматели (далее – ИП), а также нотариусы, адвокаты исчисляют самостоятельно подоходный налог с физических лиц, исходя из налоговой базы, определенной *нарастающим итогом* по результатам каждого отчетного (налогового) периода, и налоговой ставки, равной **16 %**.

Для определения налоговой базы ИП обязаны вести учет доходов и расходов, связанных с осуществлением предпринимательской деятельности, в порядке, установленном МНС РБ. *Доходы ИП подразделяются на 2 вида:*

- доходы от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, уменьшенные на сумму налогов и сборов, уплачиваемых из выручки;
- внереализационные доходы, уменьшенные на сумму налогов и сборов, уплачиваемых из выручки.

Доходы от реализации определяются исходя из общей стоимости реализованных товаров, выполненных работ, оказанных услуг, переданных имущественных прав. *Доходы от реализации учитываются* при определении налоговой базы *на дату фактического получения (по принципу оплаты), либо на дату отгрузки* товаров, оказания услуг, выполнения работ (по принципу начисления) *по выбору плательщика* (это новация 2019 г.) в соответствии со *статьей 205 НК*.

Расходы, связанные с осуществлением предпринимательской деятельности, определяются плательщиками самостоятельно на основании документов, оформленных в соответствии с законодательством. *Расходы ИП*, учитываемые при налогообложении, *подразделяются на две группы:*

- 1) затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- 2) внереализационные расходы.

Затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав группируются по следующим элементам:

- материальные расходы;
- расходы на оплату труда;
- амортизационные отчисления от стоимости амортизируемого имущества (основных средств и нематериальных активов), используемого в предпринимательской деятельности;
- расходы на социальные нужды (страховые взносы в фонд социальной защиты населения за наемных работников);
- прочие расходы (налоги и сборы, проценты по кредитам и займам, оплата услуг связи, банков и др.).

В состав *внереализационных расходов* включаются расходы в связи с осуществлением предпринимательской деятельности, непосредственно не связанные с производством и реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав. К ним относятся: суммы неустоек (штрафов, пеней), уплаченные за нару-

шение договорных обязательств; судебные расходы; и др. расходы, установленные п. 28 статьи 205 НК.

ИП определяют налоговую базу подоходного налога как разницу между суммой полученного дохода от предпринимательской деятельности и суммой расходов по этой деятельности. *Суммы расходов подлежат исключению в пределах доходов, полученных в отчетном (налоговом) периоде.* ИП, учитывающие доходы от реализации по принципу оплаты, *расходы учитывают при определении налоговой базы после их фактической оплаты.* ИП, учитывающие доходы от реализации по принципу начисления, *расходы учитывают в том отчетном периоде, в котором получены соответствующие им доходы,* независимо от даты проведения расчетов по ним. Состав расходов, не учитываемых при налогообложении, определен п. 31 статьи 205 НК.

Вместо произведенных и документально подтвержденных расходов, связанных с осуществлением предпринимательской деятельности, плательщики имеют право определить расходы в размере 20 % общей суммы подлежащих налогообложению доходов, полученных от осуществления ими предпринимательской деятельности. ИП также имеют право уменьшить налоговую базу на суммы стандартных налоговых вычетов (при отсутствии места основной работы), и при наличии оснований – на суммы социальных и имущественных налоговых вычетов. Расчет налоговой базы подоходного налога производится в налоговой декларации (расчете) за отчетный период. *Отчетными периодами подоходного налога для ИП (нотариусов, адвокатов) признаются квартал, полугодие, девять месяцев календарного года и календарный год.*

ИП обязаны представлять в налоговый орган по месту постановки на учет налоговую декларацию (расчет) не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом. В случае прекращения деятельности ИП налоговая декларация (расчет) представляется в пятидневный срок со дня представления заявления о прекращении деятельности. ИП, не осуществлявшие в течение отчетного периода предпринимательскую деятельность, и (или) не получившие доходы от осуществления такой деятельности, вправе не представлять налоговую декларацию (расчет) за этот период. Подоходный налог с физических лиц уплачивается ИП не позднее 22-го числа месяца, следующего за отчетным периодом.

Следует отметить, что изложенная общая система налогообложения доходов ИП является трудоемкой, требует ведения отдельного учета доходов и затрат, правильного определения затрат, учитываемых при налогообложении. Для создания более благоприятных условий налогообложения ИП предоставлено право выбрать альтернативный режим налогообложения, например, упрощенную систему налогообложения, её суть рассмотрена в следующей теме.

ТЕМА 11. ОСОБЫЕ РЕЖИМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

11.1 Налог при упрощенной системе налогообложения: условия применения, основные элементы налогообложения

Упрощенная система налогообложения (далее – УСН) применяется в Республике Беларусь с 1998 г. для создания благоприятных условий ведения бизнеса субъектами малого предпринимательства. За период с 1998 г. УСН претерпела ряд позитивных изменений, которые позволили увеличить число субъектов, применяющих ее. В настоящее время УСН применяют свыше 30 % организаций и более 50 % индивидуальных предпринимателей (далее – ИП).

Согласно статье 327 НК (глава 32) *плательщиками* налога при УСН могут стать организации (ЮЛ РБ) и ИП (изъявившие желание перейти на УСН) *при условии соблюдения в течение первых девяти месяцев* года, предшествующего году, с которого претендуют на применение УСН, *следующих критериев*:

1) для организаций – *средняя численность работников не более 100 человек и валовая выручка нарастающим итогом не более 1465565 руб.;*

2) для ИП – *валовая выручка нарастающим итогом не более 315000 руб. Не вправе применять УСН (ст. 324 НК):*

1) организации и ИП:

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

– осуществляющие профессиональную деятельность на рынке ценных бумаг; деятельность в рамках простого товарищества и (или) хозяйственной группы, холдинга; деятельность в качестве резидентов свободных экономических зон, специального туристско-рекреационного парка «Августовский канал», Парка высоких технологий, Китайско-Белорусского индустриального парка «Великий камень»;

– предоставляющие капитальные строения в субаренду (за исключением научно-технологических парков, инкубаторов малого предпринимательства);

2) организации, осуществляющие риэлтерскую, страховую, банковскую, лотерейную деятельность; деятельность в сфере игорного бизнеса; деятельность по организации и проведению электронных интерактивных игр;

3) организации, уплачивающие единый налог для производителей сельскохозяйственной продукции;

4) ИП в части деятельности, облагаемой единым налогом с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц;

5) микрофинансовые организации; участники холдинга;

6) унитарные предприятия, собственником имущества которых является юридическое лицо, а также коммерческие организации, более 25 % акций (долей в уставном фонде) которых принадлежат одной или в совокупности нескольким другим коммерческим и (или) некоммерческим организациям.

Налоговым кодексом установлены *два варианта УСН*:

1) УСН *без уплаты НДС* – ее могут применять организации с численностью работников в среднем за период не более 50 человек и валовой выручкой, составляющей нарастающим итогом в течение календарного года не более 1337415 руб., и ИП;

2) УСН *с уплатой НДС*.

Уплата налога при УСН заменяет уплату: налога на прибыль (для организаций), подоходного налога (для ИП), НДС по оборотам по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав (кроме случаев, указанных ниже), экологического налога, налога на недвижимость (кроме случаев, указанных ниже), сбора с заготовителей. Таким образом сокращаются затраты времени и денежных средств плательщика на исчисление и уплату налогов и сборов, ведение налогового учета, заполнение налоговых деклараций.

Важно знать, что при УСН *сохраняется общий порядок уплаты:*

– налогов, сборов (пошлин), взимаемых при ввозе (вывозе) товаров на территорию Республики Беларусь (НДС, акцизов, таможенных пошлин, таможенных сборов);

– государственной пошлины, патентной пошлины, оффшорного сбора, гербового сбора, консульского сбора;

– обязательных страховых взносов и иных платежей в государственный внебюджетный ФСЗН Республики Беларусь, и в Белгосстрах (приложение А);

– НДС – для организаций с численностью более 50 человек и валовой выручкой более 1 337 415 руб. в год, а также при приобретении организациями и ИП товаров, работ, услуг на территории Республики Беларусь у нерезидентов, не состоящих на учете в налоговых органах Республики Беларусь;

– налога на прибыль *в отношении* дивидендов, прибыли от реализации ценных бумаг, долей в уставном фонде организации;

– налога на недвижимость *в случаях, если:*

1) общая площадь капитальных строений, их частей, находящихся в собственности, хозяйственном ведении, оперативном управлении (в том числе переданных в аренду (лизинг), иное возмездное или безвозмездное пользование), а также в пользовании плательщика, превышает 1000 кв. м;

2) капитальные строения сдаются в аренду (лизинг), иное возмездное или безвозмездное пользование;

– земельного налога;

– экологического налога за захоронение отходов производства, приобретенных в собственность; налога за добычу природных ресурсов;

– утилизационного сбора.

Объектом налогообложения при УСН признается *валовая выручка*.

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

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

Состав внереализационных доходов определяют положения НК о налоге на прибыль (глава 16) и подоходном налоге с физических лиц (глава 18). *Сумма арендной платы (лизинговых платежей)* включается в выручку от реализации товаров, (работ, услуг). *В налоговую базу не включаются:*

- стоимость безвозмездно переданных товаров (работ, услуг), имущественных прав, включая затраты на их безвозмездную передачу;
- суммы НДС у плательщиков, применяющих и (или) применявших УСН с уплатой НДС, исчисленные ими от выручки от реализации объектов, а также суммы НДС, уплаченные в иностранных государствах;
- выручка ИП от реализации товаров (работ, услуг) при осуществлении деятельности, по которой уплачивается единый налог с ИП и иных физических лиц;
- выручка организаций от реализации (погашения) ценных бумаг.

Выручка от реализации товаров (работ, услуг) отражается:

- организациями, ведущими бухгалтерский учет и отчетность, – *на дату отгрузки* товаров (выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав) независимо от даты проведения расчетов, то есть *по принципу начисления*;
- организациями, ведущими учет в книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН, – *по мере оплаты отгруженных товаров, выполненных работ, оказанных услуг, переданных имущественных прав (т. е. по принципу оплаты)*;
- ИП, ведущими учет доходов и расходов в порядке, установленном МНС РБ, – *по принципу оплаты*; ИП, ведущими учет в книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН, – *по выбору плательщика: по принципу оплаты или по мере отгрузки* товаров, выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав.

УСН предусматривает следующие варианты **ставок налога**:

- 5 % – для организаций и ИП, не уплачивающих НДС;
- 3 % – для организаций и ИП, уплачивающих НДС;
- 16 % – со стоимости безвозмездно полученных товаров (работ, услуг), иных активов, сумм безвозмездно полученных денежных средств.

С целью создания условий для комплексного социально-экономического развития Оршанского района Витебской области, стимулирования предпринимательства *указом от 31.12.2018 № 506* установлены пониженные ставки налога для субъектов Оршанского района на 2019–2022 гг.: в размере **1 %** – в отношении выручки от реализации *товаров собственного производства*; **2 %** – в отношении выручки от реализации *работ (услуг) собственного производства*.

Налоговым периодом налога при УСН признается календарный год. *Отчетным периодом* является календарный месяц – для организаций и ИП, применяющих УСН с уплатой НДС ежемесячно; *календарный квартал* – для организаций и ИП, применяющих УСН без уплаты НДС либо с уплатой НДС ежеквартально. *Сумма налога при УСН исчисляется нарастающим итогом с*

начала налогового периода как произведение налоговой базы и ставки налога.

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

Пример. Организация применяет УСН с уплатой НДС ежеквартально. Выручка от реализации продукции отражается на дату её отгрузки. За 1 квартал 2019 г. отгружено продукции покупателям в Республике Беларусь на сумму 120000 руб. (с НДС по ставке 20 %). Сумма внереализационных доходов (проценты банка) составила 30 руб., внереализационных расходов (судебные расходы) – 245 руб. *Необходимо исчислить* налог при УСН за 1 квартал.

Расчет налога. Сумма НДС, исчисленная от выручки от реализации продукции, составит 20000 руб. ($120000 \times 20 \% \div 120 \%$), в налоговую базу для исчисления налога при УСН она не включается. Сумма внереализационных расходов не уменьшает налоговую базу по налогу при УСН. Таким образом, налоговая база для исчисления налога при УСН составит 100300 руб. ($120000 - 20000 + 30 = 100030$ руб.). Так как применяется УСН с уплатой НДС, ставка налога при УСН составит 3 %. Сумма налога при УСН за 1 квартал составит 3000,9 руб. ($100030 \times 3 \%$), срок ее уплаты – не позднее 22 апреля 2019 г.

УСН позволяет вести учет и отчетность в упрощенном порядке. Так, организации с численностью работников в среднем за период не более 15 человек, валовой выручкой, не превышающей 738000 руб. (в 2019 г.) нарастающим итогом с начала года, и ИП вправе вести учет в книге учета доходов и расходов (установленной формы) и представлять упрощенную государственную статистическую отчетность. Они также вправе вести бухгалтерский учет (а ИП – учет доходов и расходов в порядке, определенном МНС) на общих основаниях.

Организации и ИП имеют право применять УСН с начала календарного года (впервые зарегистрированные – со дня государственной регистрации).

Организации и ИП, изъявившие желание перейти на УСН, должны с 1 октября по 31 декабря года, предшествующего году, в котором они претендуют на применение УСН, представить в налоговый орган по месту постановки на учет *уведомление о переходе на УСН*. Претенденты на применение УСН со дня их государственной регистрации, подают в налоговый орган *уведомление о переходе на УСН* в течение 20 рабочих дней со дня государственной регистрации.

Организации и ИП *вправе отказаться* от применения УСН в целом за налоговый период, письменно уведомив об этом налоговый орган до 20 февраля года, следующего за годом, в котором представлено уведомление о переходе на УСН. *Применение УСН прекращается*, и плательщики переходят на общий порядок налогообложения *с месяца, следующего за отчетным периодом, в котором* (см. п. 6 ст. 327 НК):

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

Плательщики, перешедшие с УСН на общий порядок налогообложения в текущем календарном году, или на применение иного особого режима налого-

обложения, кроме организаций и ИП, отказавшихся от применения УСН в целом за налоговый период, не вправе в следующем году перейти на УСН.

11.2 Единый налог для производителей сельскохозяйственной продукции: условия применения, основные элементы налогообложения

Единый налог для производителей сельскохозяйственной продукции (далее – единый налог) введен на территории Беларуси в 1999 г. с целью упрощения налогообложения производителей сельскохозяйственной продукции. *Плательщиками единого налога* признаются перешедшие на применение данного налога (глава 34 НК):

- организации, осуществляющие производство и переработку сельскохозяйственной продукции и (или) первичную переработку льна;
- организации, у которых есть филиалы, осуществляющие производство (производство и переработку) сельскохозяйственной продукции и (или) первичную переработку льна, – в части этой деятельности филиалов.

Организация, желающая применять единый налог, *должна выполнять следующее условие: за предыдущий календарный год* сумма выручки от реализации произведенных ею сельскохозяйственной продукции, продукции первичной переработки льна и выручки от реализации продукции, изготовленной из произведенной ею сельскохозяйственной продукции (в части, приходящейся на такую сельскохозяйственную продукцию), *должна составлять не менее 50 % общей выручки* организации (филиала, осуществляющего сельскохозяйственное производство).

Организация, изъявившая желание применять единый налог, должна не позднее 1-го числа второго месяца квартала, с которого она претендует начать применение единого налога, представить в налоговый орган по месту постановки на учет уведомление о переходе на единый налог по форме, установленной МНС РБ.

Единый налог заменяет ряд налогов и сборов: налог на прибыль (кроме налога на прибыль в отношении дивидендов, прибыли от реализации ценных бумаг, отчуждения доли в уставном фонде организации), земельный налог (при соблюдении условия по структуре выручки), налог на недвижимость, экологический налог, сбор с заготовителей. Однако для плательщиков единого налога *сохраняется общий порядок исчисления и уплаты* акцизов; НДС; налогов, сборов (пошлин), взимаемых при ввозе (вывозе) товаров на территорию Республики Беларусь; налога за добычу природных ресурсов; государственной пошлины; патентных пошлин; консульского сбора; оффшорного сбора; гербового сбора; обязательных страховых взносов и иных платежей в ФСЗН.

Объектом налогообложения единым налогом признается валовая выручка, *налоговой базой* – денежное выражение валовой выручки. *Валовая выручка* определяется как сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг), имуще-

ственных прав и внереализационных доходов. Выручка от реализации отражается на дату отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг).

При определении налоговой базы не учитываются:

– стоимость скота, выбракованного из основного стада и поставленного на откорм;

– суммы НДС, исчисленные от выручки от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, а также уплаченные (удержанные) в иностранных государствах в соответствии с законодательством этих государств;

– стоимость безвозмездно переданных товаров (работ, услуг);

– иные суммы, указанные в статье 349 НК.

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

Налоговым периодом единого налога признается календарный год, *отчетным периодом* – календарный месяц для организаций, уплачивающих НДС ежемесячно; календарный квартал – для организаций, уплачивающих НДС ежеквартально. Сумма единого налога исчисляется нарастающим итогом с начала налогового периода как произведение налоговой базы и ставки налога.

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

Основаниями для прекращения применения единого налога являются:

1. Принятие плательщиком решения об отказе от применения единого налога. Плательщик обязан отразить это решение в налоговой декларации, не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем (кварталом), с которого прекращается применение единого налога,

2. Несоблюдение требования к структуре выручки. Организация обязана перейти с начала календарного года, следующего за годом, в котором не соблюдено указанное условие, на общий порядок налогообложения (возможен также переход на УСН).

Если по итогам налогового периода будет выявлено не соблюдение требования по структуре выручки, то налог за весь истекший год исчисляется по ставке 3 % и уплачивается не позднее 22 января года, следующего за календарным годом, за который допущено указанное несоответствие. Кроме того организация должна уплатить земельный налог (арендную плату за землю) на основании представляемой налоговой декларации.

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

11.3 Единый налог на вмененный доход: условия применения, основные элементы налогообложения

Данный режим налогообложения введен с 2014 г. В соответствии с главой 40 НК *плательщиками единого налога на вмененный доход* (ЕНВД) являются организации, осуществляющие деятельность по оказанию услуг по техническому обслуживанию и (или) ремонту автотранспортных средств и их компонентов (*далее – услуги по обслуживанию и ремонту*), со списочной численностью работников *не более 15 человек*. Указанные организации не имеют права применять другие режимы налогообложения.

Уплата ЕНВД заменяет уплату налога на прибыль и НДС (но плательщик ЕНВД имеет право стать плательщиком НДС). Поэтому плательщики единого налога обязаны обеспечить отдельный учет выручки от реализации услуг по обслуживанию и ремонту и затрат по производству и реализации этих услуг. *Основными понятиями ЕНВД являются:*

- 1) *вмененный доход* – потенциально возможный доход плательщика, рассчитываемый с учетом факторов, влияющих на получение указанного дохода;
- 2) *базовая доходность* – условная месячная доходность в стоимостном выражении на одного работника организации-плательщика, используемая для расчета величины вмененного дохода;
- 3) *корректирующие коэффициенты базовой доходности*.

Объектом налогообложения ЕНВД выступает доход от оказания услуг по обслуживанию и ремонту. *Налоговой базой* является денежное выражение дохода от оказания услуг по обслуживанию и ремонту. Доход рассчитывается как сумма *вмененного дохода* за налоговый период и превышения выручки от реализации указанных услуг над вмененным доходом за отчетный месяц.

Сумма вмененного дохода определяется по формуле:

$$\text{Двменен.} = \text{Базовая доходность на 1 работника в месяц} \times \\ \times \text{Численность среднесписочная}$$

При этом *базовая доходность на одного работника в месяц* определяется путем деления ставки единого налога с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц, установленной согласно *приложению 24 к НК* для г. Минска при осуществлении вида деятельности, указанного в *подпункте 1.1.1 пункта 1 статьи 337 НК* (техническое обслуживание и ремонт автомобилей, техническое обслуживание и ремонт мотоциклов), на коэффициент 0,1.

Местные Советы депутатов имеют право увеличивать (уменьшать), но *не более чем в 2 раза* базовую доходность применительно ко всей территории соответствующей административно-территориальной единицы и (или) в зависимости от места осуществления плательщиком деятельности по оказанию услуг по обслуживанию и ремонту (населенный пункт, вне населенного пункта, место осуществления деятельности в пределах населенного пункта (центр, окраина)).

При наличии у плательщика нескольких обслуживаемых объектов, функционирующих в течение всего либо части налогового периода, исчисление единого налога производится *исходя из наибольшего размера базовой доходности* с учетом ее увеличения (уменьшения), установленного решениями местных Советов депутатов на территориях, где находятся указанные объекты.

Ставка ЕНВД – 5 %. Налоговым периодом является календарный месяц. Сумма ЕНВД исчисляется как произведение налоговой базы и ставки единого налога.

Плательщики представляют налоговым органам по месту постановки на учет налоговую декларацию (расчет) по единому налогу не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим месяцем. Уплата ЕНВД производится не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим месяцем. ♣

Организация прекращает применять режим ЕНВД, если:

- а) прекращена деятельность по оказанию услуг автосервиса;
- б) среднесписочная численность работников организации составила более 15 человек (режим ЕНВД не применяется со следующего календарного года).

ТЕМА 12. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ОТДЕЛЬНЫХ КАТЕГОРИЙ ПЛАТЕЛЬЩИКОВ

12.1 Понятие специального правового режима для резидентов СЭЗ. Порядок налогового стимулирования функционирования СЭЗ

Налоговая политика Республики Беларусь направлена на создание благоприятного инвестиционного климата в стране, в частности, путём установления льготного налогообложения для резидентов СЭЗ. Законом Республики Беларусь от 07.12.1998 г. № 213-3 «О свободных экономических зонах» определено, что СЭЗ – это часть территории Республики Беларусь с точно определёнными границами и специальным правовым режимом, устанавливающим более благоприятные, чем обычные, условия осуществления предпринимательской и иной хозяйственной деятельности. Специальный правовой режим в виде предоставления особых льготных условий налогообложения, валютного, таможенного и иного регулирования устанавливается в целях привлечения инвестиций в регионы для их ускоренного развития, внедрения прогрессивных технологий, содействия международной интеграции и повышения конкурентоспособности экономики Республики Беларусь. В Республике Беларусь функционируют СЭЗ в каждой области (первая СЭЗ создана в Бресте в 1996 г.). Согласно указу Президента Республики Беларусь от 30.12.2016 № 508 действие СЭЗ продлено до 31.12.2049 года.

Резидентами СЭЗ могут стать юридические лица или индивидуальные предприниматели, находящиеся на территории СЭЗ, зарегистрированные в установленном порядке администрациями СЭЗ при соблюдении определённых

требований, соответствующих целям создания СЭЗ (по объему инвестиций в реализацию инвестиционного проекта, по созданию и развитию производства, ориентированного на экспорт и (или) импортозамещающего производства).

Налоговые льготы, установленные гл. 41 НК для резидентов СЭЗ, предусматривают:

1. *Освобождение от налога на прибыль* прибыли резидентов СЭЗ, полученной от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства.

2. *Освобождение от налога на недвижимость*:

2.1) *в течение трех лет* с даты регистрации организации в качестве резидента СЭЗ. Льгота применяется по объектам налогообложения, расположенным на территории СЭЗ, приобретенным (возникшим) в указанный период, независимо от направления их использования, начиная с квартала, в котором приобретен (возник) объект налогообложения. Не освобождаются от налога на недвижимость капитальные строения, взятые и (или) сданные (переданные) резидентом СЭЗ в аренду (лизинг), иное возмездное или безвозмездное пользование;

2.2) *в текущем квартале*, если в предшествующем квартале резидентом СЭЗ осуществлялась реализация товаров (работ, услуг), на которую распространяются особенности налогообложения в СЭЗ. Льгота применяется по объектам налогообложения, расположенным на территории соответствующих СЭЗ, независимо от направления их использования.

3. *Освобождение от земельного налога*.

3.1) *на период строительства объектов (но не более 5 лет с даты регистрации в качестве резидента СЭЗ)*. Освобождаются земельные участки резидентов СЭЗ, расположенные в границах СЭЗ и предоставленные им для строительства объектов после регистрации в качестве резидентов СЭЗ (с 1-го числа месяца, в котором зарегистрирован резидент СЭЗ, по месяц (включительно), в котором принят в эксплуатацию последний из строящихся объектов);

3.2) *в текущем квартале*, если в предшествующем квартале резидентом СЭЗ осуществлялась реализация товаров (работ, услуг), на которую распространяются особенности налогообложения в СЭЗ. Освобождаются земельные участки независимо от их целевого назначения, расположенные в границах СЭЗ (кроме своевременно не возвращенных, самовольно занятых участков).

Кроме того, согласно указу № 508 от 30.12.2016 освобождаются от НДС, взимаемого таможенными органами, помещаемые резидентами СЭЗ под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления товары, изготовленные (полученные) с использованием иностранных товаров, помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны, *свободного склада*. Резиденты СЭЗ имеют также и тарифные льготы.

12.2 Льготирование реализации продукции, работ, услуг собственного производства

Особенности налогообложения в СЭЗ в виде налоговых льгот, указанных выше, *распространяются на реализацию резидентами СЭЗ товаров (работ, услуг) собственного производства* (которые произведены ими на территории СЭЗ):

1) за пределы Республики Беларусь иностранным юридическим и (или) физическим лицам в соответствии с заключенными между ними договорами (при условии наличия документов, подтверждающих реализацию и вывоз товаров за пределы Республики Беларусь (таможенные декларации на товары, выпущенные в соответствии с заявленными таможенными процедурами, транспортные (товаросопроводительные) и иные документы), выполнение работ, оказание услуг (акты выполненных работ, акты об оказании услуг и иные документы в зависимости от характера выполненных работ, оказанных услуг), и документов, подтверждающих вывоз результатов работ за пределы Республики Беларусь);

2) другим резидентам СЭЗ согласно заключенным с ними договорам;

3) за пределами Республики Беларусь иностранным юридическим и (или) физическим лицам в соответствии с заключенными между ними договорами.

Резиденты СЭЗ обязаны обеспечить отдельный учет выручки (доходов), затрат (расходов), сумм, участвующих при определении налоговой базы по налогам, сборам (пошлинам) по деятельности, на которую распространяются особенности налогообложения в СЭЗ. При отсутствии отдельного учета указанных выручки (доходов), затрат (расходов) и сумм резиденты СЭЗ исчисляют и уплачивают налоги, сборы (пошлины) без применения особенностей налогообложения в СЭЗ.

Прибыль от реализации основных средств, нематериальных активов, имущественных прав и внереализационные доходы, в том числе от операций по сдаче имущества в аренду (лизинг), не учитываются в составе прибыли, освобождаемой от налога на прибыль.

Особенности налогообложения в СЭЗ применяются резидентом СЭЗ не ранее чем с 1-го числа месяца, следующего за месяцем регистрации его в качестве резидента СЭЗ.

По деятельности, на которую не распространяется специальный правовой режим, резиденты СЭЗ исчисляют и уплачивают налоги, сборы, пошлины и иные обязательные платежи в бюджет в общем порядке, установленном законодательством Республики Беларусь. Особенности налогообложения в СЭЗ, установленные главой 41 НК, не распространяются на:

- общественное питание, деятельность в сфере игорного бизнеса, деятельность по организации и проведению электронных интерактивных игр, операции с ценными бумагами, деятельность банков, страховых организаций;
- реализацию товаров (работ, услуг), производство (выполнение, оказа-

ние) которых осуществляется полностью или частично с использованием основных средств, находящихся в собственности или ином вещном праве резидента СЭЗ, и (или) труда работников резидента СЭЗ вне ее территории.

Налоговые льготы и тарифные преференции позволяют инвестору – резиденту СЭЗ снизить налоговые выплаты по сравнению с другими субъектами хозяйствования Республики Беларусь примерно на 30–40 %.

ТЕМА 13. ВЗНОСЫ В ФОНД СОЦИАЛЬНОЙ ЗАЩИТЫ НАСЕЛЕНИЯ

13.1 Экономическая сущность обязательных взносов в Фонд социальной защиты населения, их плательщики, объекты обложения

Обязательные страховые взносы – это средства, уплачиваемые страхователями в обязательном порядке в целях финансирования программ государственного социального страхования (выплаты пенсий, пособий и др.). В Республике Беларусь система социальной защиты населения образована 1 июля 1993 г. на базе пенсионного фонда и фонда социального страхования. Одним из основных источников средств государственного внебюджетного фонда социальной защиты населения (ФСЗН) являются обязательные страховые взносы работодателей и граждан на *пенсионное страхование* (на случай достижения пенсионного возраста, инвалидности и потери кормильца) и *социальное страхование* (на случай временной нетрудоспособности, беременности и родов, рождения ребенка, ухода за ребенком в возрасте до трех лет, и т. д.).

Порядок исчисления и уплаты страховых взносов регламентирован законом «Об обязательных страховых взносах в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь» от 29 февраля 1996 г. N 138-ХІІІ (далее – *Закон N 138-ХІІІ*), указом Президента Республики Беларусь от 16.01.2009 № 40.

В соответствии с *Законом N 138-ХІІІ плательщиками обязательных страховых взносов* в бюджет ФСЗН являются:

1) *работодатели* – юридические лица, их представительства и филиалы, выделенные на самостоятельный баланс; индивидуальные предприниматели, нотариусы, осуществляющие нотариальную деятельность в нотариальном бюро, адвокаты, осуществляющие адвокатскую деятельность индивидуально, предоставляющие работу гражданам по трудовым договорам, гражданско-правовым договорам; физические лица, предоставляющие работу гражданам по трудовым договорам, а также юридические лица, предоставляющие работу на основе членства (участия) в юридических лицах любых организационно-правовых форм;

2) *работающие граждане* – граждане Республики Беларусь, иностранные граждане и лица без гражданства, работающие по трудовым и (или) граждан-

ско-правовым договорам, а также на основе членства (участия) в юридических лицах любых организационно-правовых форм, физические лица, являющиеся собственниками имущества (участниками, членами, учредителями) юридического лица и выполняющие функции его руководителя;

3) *физические лица, самостоятельно уплачивающие обязательные страховые взносы*, – индивидуальные предприниматели (ИП); физические лица, осуществляющие виды ремесленной деятельности и деятельности по оказанию услуг в сфере агротуризма по заявительному принципу без государственной регистрации в качестве индивидуальных предпринимателей; нотариусы и адвокаты; творческие работники; граждане, выполняющие работы по гражданско-правовым договорам у физических лиц; граждане, работающие в представительствах международных организаций в Республике Беларусь, дипломатических представительствах и консульских учреждениях иностранных государств, аккредитованных в Республике Беларусь, а также граждане, работающие за пределами Республики Беларусь; самозанятые граждане (по желанию);

4) Белорусское республиканское унитарное страховое предприятие «Белгосстрах» (далее – Белгосстрах), уплачивающее обязательные страховые взносы за физических лиц в случаях, установленных законодательством об обязательном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

По состоянию на 1 января 2019 года на учете в качестве плательщиков обязательных страховых взносов в органах ФСЗН состояло 584 719 плательщиков, из них 335 157 физических лиц, уплачивающих обязательные страховые взносы за себя (98,7 % из них – ИП).

Объектом для исчисления страховых взносов являются все виды выплат (в денежной и натуральной форме) в пользу работника по всем основаниям независимо от источника финансирования, кроме выплат, перечень которых определен постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 25.01.99 г № 115 (выходное пособие при прекращении договора; суммы компенсаций, предусмотренных законодательством Республики Беларусь (кроме компенсаций за неиспользованный трудовой отпуск, за особые условия труда); материальная помощь, оказываемая в соответствии с законодательными актами, а также в связи со вступлением в брак, рождением ребенка, постигшим их стихийным бедствием, пожаром, хищением имущества, увечьем, смертью их близких родственников; поощрение работников за участие в спортивных мероприятиях).

13.2 Размер обязательных страховых взносов, порядок исчисления, декларирования и уплаты

Размеры обязательных страховых взносов (на пенсионное и социальное страхование) определены статьей 3 Закона N 138-XIII в следующих размерах:

– для работодателей – **34 %** (в том числе 28 % – пенсионное страхование, 6 % – социальное страхование);

– для работодателей, занятых производством сельскохозяйственной продукции (объем которой составляет более 50 % общего объема произведенной продукции) – **30 %** (в том числе 24 % – пенсионное страхование);

– для потребительских кооперативов, коллективов индивидуальных застройщиков, садоводческих, садово-огороднических товариществ, товариществ собственников; общественных объединений инвалидов и организаций, имущество которых находится в собственности этих общественных объединений, общественных объединений ветеранов – **11 %** (в том числе 5 % – пенсионное страхование);

– для физических лиц, самостоятельно уплачивающих обязательные страховые взносы, – **35 %** (в том числе 29 % – пенсионное страхование);

– для работающих граждан – **1 %** (на пенсионное страхование).

Следует заметить, что уровень ставки страховых взносов для работодателей в Беларуси (34 %) выше, чем у партнеров по СНГ: в России он составляет 30 % (ст. 425, 426 НК РФ), Казахстане – 11 %, Кыргызстане – 27,25 %, Туркменистане – 20 % (по данным официальных сайтов перечисленных государств).

Базой для исчисления страховых взносов являются фактически начисленные суммы выплат в пользу работников, но не менее величины минимальной заработной платы, установленной законодательством и проиндексированной, за истекший месяц. Сумма выплат, начисленных в пользу работающих граждан, превышающая пятикратную величину средней заработной платы работников в республике, не является объектом для исчисления страховых взносов. ИП (независимо от применяемого ими режима налогообложения) и физические лица, самостоятельно уплачивающие обязательные страховые взносы, исчисляют взносы из определяемого ими дохода, но не ниже чем из минимальной заработной платы, размер которой установлен законодательством (с учетом ее индексации) в соответствующих месяцах отчетного периода.

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

От уплаты обязательных страховых взносов на пенсионное страхование освобождены работодатели, применяющие труд инвалидов, в части выплат, начисленных в пользу инвалидов I и II групп.

Сроком уплаты обязательных страховых взносов является установленный день выплаты заработной платы за истекший месяц, но не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим. Малые организации могут уплачивать страховые взносы раз в квартал (но в случае нарушения ежеквартального срока, взносы уплачиваются ежемесячно). Работодатель при получении средств на

оплату труда одновременно должен представить в банк платежное поручение на перечисление обязательных страховых взносов.

Плательщики страховых взносов обязаны представлять в органы ФСЗН (по месту регистрации в качестве плательщика взносов) *отчетность* по установленной форме ежеквартально до 15-го числа месяца, следующего за отчетным периодом. В отчете отражаются размеры начисленных взносов, суммы средств Фонда, расходованных в организации и перечисленных в Фонд.

Витебский государственный технологический университет

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Налоги и налогообложение : учебное пособие / Е. Ф. Киреева [и др.]; под ред. Е. Ф. Киреевой. – Минск : БГЭУ, 2012. – 447 с.
2. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть) : закон Респ. Беларусь от 19.12.2002 Г., №166-3 (в ред. закона от 30.12.2018 № 159-3) [Электрон. ресурс]. – Режим доступа : <http://www.nalog.gov.by/ru/nalogi-2019/>
3. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) : закон Респ. Беларусь от 29.12.2009 Г., № 71-3 (в ред. закона от 30.12.2018 № 159-3) [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.nalog.gov.by/ru/nalogi-2019/>
4. Кодекс Республики Беларусь об административных правонарушениях : закон Респ. Беларусь от 21 апреля 2003 г., № 194-3. [Электрон. ресурс]. – Режим доступа : <http://pravo.by/pravovaya-informatsiya/normativnye-dokumenty/kodeksy-respubliki-belarus/>
5. Договор о Евразийском экономическом союзе [Электрон. ресурс]. – Режим доступа : <http://pravo.by/document/?guid=3871&p0=F01400176>.
6. О развитии предпринимательства : Декрет Президента Республики Беларусь от 23.11.2017 г., № 7. [Электрон. ресурс]. – Режим доступа : http://president.gov.by/ru/official_documents_ru/view/dekret-7-ot-23-nojabrja-2017-g-17533/
7. О развитии торговли, общественного питания и бытового обслуживания: указ Президента Респ. Беларусь от 22.09.2017 г., № 345 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа : <http://pravo.by/document/index.php?Guid=12551&p0=P31700345&p1=&p5=0>
8. О некоторых вопросах, связанных с исчислением и уплатой налогов, сборов (пошлин), иных платежей, контроль за исчислением и уплатой которых осуществляют налоговые органы : постановление Министерства по налогам и сборам Респ. Беларусь от 24.12.2014 г., № 42 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.nalog.gov.by/ru/nalogi-uplachivaemye-organizacijami/>
9. Об обязательных страховых взносах в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь : закон Респ. Беларусь от 29 февраля 1996 г., № 138-ХІІІ. [Электрон. ресурс]. – Режим доступа : <https://ssf.gov.by/uploads/folderForLinks/11.pdf>.
10. О Фонде социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты : указ Президента Респ. Беларусь от 16.01.2009 г., № 40 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа : <http://www.pravo.by/document/?guid=3871&p0=P30900040>
11. Особенности налогообложения отдельных видов экономической деятельности (СЭЗ, ПВТ) [Электрон. ресурс]. – Режим доступа : <http://www.nalog.gov.by/ru/osobennosti-nalogooblojeniya-pvt/>

ПРИЛОЖЕНИЕ А

Налоги и другие обязательные платежи, уплачиваемые юридическими и физическими лицами в Республике Беларусь (по состоянию на 01.01.2019)

Наименование налога, иного обязательного платежа, его плательщики, основной НПА*	Объекты налогообложения	Налоговая база	Налоговая ставка	Налоговый (отчетный) период, сроки уплаты	Источник уплаты, возмещения
1	2	3	4	5	6
<i>Республиканские налоги, сборы, пошлины</i>					
<p>1. Налог на добавленную стоимость (НДС), глава 14 НК. Плательщики: - организации; - ИП**; - физические лица (ФЛ) при ввозе товаров в РБ в отдельных случаях</p>	<p>1. Обороты по реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав (далее – объектов). 2. Ввоз товаров на территорию Республики Беларусь</p>	<p>1. Стоимость реализованных объектов в отпускных ценах без НДС. 2. Стоимость ввозимых товаров (стоимость приобретения – при ввозе из стран ЕАЭС; таможенная стоимость, увеличенная на сумму акцизов для подакцизных товаров и сумму ввозной таможенной пошлины – при ввозе с территории других стран)</p>	<p>20 % – основная ставка, 10 % – при ввозе в РБ и реализации детских и продовольственных товаров (по перечню), 0 % – при экспорте, 25 % – на услуги электросвязи</p>	<p>Налоговый период – календарный год, отчетный период – календарный месяц или квартал (по выбору плательщика), по услугам электросвязи – календарный месяц. Срок уплаты – не позднее 22-го числа месяца, следующего за отчетным периодом</p>	<p>Включается в отпускную цену при реализации объектов. «Входной» НДС подлежит вычету, или относится на затраты плательщика, или на увеличение стоимости приобретаемых объектов</p>
<p>2. Акцизы (глава 15 НК). Плательщики: - организации; - ИП; - физические лица (ФЛ) при ввозе товаров в РБ в отдельных случаях</p>	<p>1. Подакцизные товары, произведенные плательщиками и реализованные ими на территории РБ. 2. Подакцизные товары, ввозимые на территорию Республики Беларусь</p>	<p>1. Объем в натуральном выражении реализованных подакцизных товаров (если ставка акцизов твердая), или их стоимость (если ставка акцизов адвалорная). 2. Объем или стоимость ввозимых подакцизных товаров (в зависимости от вида ставки акцизов)</p>	<p>1) твердые ставки (в рублях); 2) адвалорные ставки (в %)</p>	<p>Налоговый период – календарный месяц. Срок уплаты – ежемесячно не позднее 22-го числа месяца, следующего за отчетным периодом</p>	<p>Включается в отпускную цену при реализации товаров. «Входной» акциз подлежит вычету, или относится на затраты плательщика, или на увеличение стоимости приобретаемых подакцизных товаров</p>

1	2	3	4	5	6
<p>3. Налог на прибыль (глава 16 НК). Плательщики: организации</p>	<p>1. Валовая прибыль. 2. Дивиденды и приравненные к ним доходы, начисленные белорусскими организациями</p>	<p>1. Денежное выражение валовой прибыли, определяемой как сумма прибыли от реализации товаров, работ, услуг, основных средств и др. активов и внереализационных доходов, уменьшенных на сумму внереализационных расходов. 2. Сумма начисленных дивидендов, определяемая в соответствии с гл. 16 НК РБ</p>	<p>18 % – основная ставка, 25 % – ставка для банков, страховых организаций, 12 % – по дивидендам. Льготные ставки применяются в случаях, установленных НК и актами Президента РБ</p>	<p>Налоговый период – календарный год, отчетный период – календарный квартал, по налогу с дивидендов – календарный месяц. Сроки уплаты: не позднее 22-го числа месяца, следующего за отчетным периодом</p>	<p>1. Прибыль организации до налогообложения. 2. Прибыль, распределенная в качестве дивидендов</p>
<p>4. Налог на доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельность через постоянное представительство в Республике Беларусь (глава 17 НК). Плательщики: иностранные организации – получатели доходов</p>	<p>Доходы, полученные плательщиком от источников в Республике Беларусь</p>	<p>Общая сумма доходов за вычетом документально подтвержденных затрат</p>	<p>6 % – по доходам в виде платы за фрахт, перевозку грузов при осуществлении международных перевозок, 10 % – от суммы доходов по долговым обязательствам, 12 % – от суммы дивидендов, 15 % – от суммы иных доходов, указанных в главе 17 НК</p>	<p>Налоговый период – календарный месяц, на который приходится дата возникновения обязательства по уплате налога на доходы (день начисления иностранной организации дохода (платежа)). Срок уплаты налога – не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом</p>	<p>Доход, начисленный иностранной организации</p>
<p>5. Подоходный налог с физических лиц (глава 18 НК). Плательщики: ФЛ</p>	<p>Доходы, полученные плательщиком от источников в Республике Беларусь и за ее пределами</p>	<p>Денежное выражение доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов (стандартных, социальных, имущественных, профессиональных), применяемых последовательно</p>	<p>13 % – основная ставка, 9 % – по доходам, полученным от резидентов ПВТ, 4 % – с выигрышей в игорных заведениях, 16 % – с доходов ИП, и с суммы превышения расходов ФЛ над его доходами, выявленного налоговыми органами</p>	<p>Налоговый период – календарный год. Срок уплаты налога налоговыми агентами – не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода и (или) дня перечисления дохода со счетов налоговых агентов в банке на счета плательщика</p>	<p>Личный доход ФЛ</p>

1	2	3	4	5	6
<p>6. Налог на недвижимость (глава 19 НК).</p> <p>Плательщики: организации и ФЛ</p>	<p>1. Капитальные строения (здания, сооружения), их части, являющиеся собственностью или находящиеся в хозяйственном ведении или оперативном управлении организаций.</p> <p>2. Капитальные строения, их части, машино-места, принадлежащие физическим лицам</p>	<p>1. Остаточная стоимость, или иная стоимость объекта налогообложения, отраженная в учете плательщика.</p> <p>2. Оценочная стоимость капитальных строений, их частей, машино-мест, принадлежащих физическим лицам</p>	<p>1 % в год - для организаций.</p> <p>Пониженные ставки налога применяются в отношении капитальных строений, введенных после 1 января 2019 г.;</p> <p>0,1 % в год – для физических лиц</p>	<p>Налоговый период – календарный год. Уплата налога организациями – раз в год не позднее 22 марта или равными частями не позднее 22-го числа третьего месяца каждого квартала, физическими лицами – не позднее 15 ноября текущего года</p>	<p>Включается в затраты, учитываемые при налогообложении прибыли ЮЛ, дохода ИП.</p> <p>Для ФЛ – личный доход ФЛ</p>
<p>7. Земельный налог (глава 20 НК).</p> <p>Плательщики: организации и ФЛ</p>	<p>Земельные участки на территории РБ, находящиеся:</p> <ul style="list-style-type: none"> - в частной собственности, постоянном или временном пользовании организаций; - в частной собственности, пожизненном наследуемом владении или временном пользовании физических лиц, а также принятые физическими лицами по наследству 	<p>1) кадастровая стоимость земельного участка;</p> <p>2) площадь земельного участка</p>	<p>Установлены в рублях за 1 га и в процентах от кадастровой стоимости.</p> <p>Дифференцируются в зависимости от качества, местоположения, функционального использования земельного участка</p>	<p>Налоговый период – календарный год. Уплата налога организациями – раз в год не позднее 22 февраля или равными частями не позднее 22-го числа второго месяца каждого квартала, физическими лицами – не позднее 15 ноября текущего года</p>	<p>Включается в затраты, учитываемые при налогообложении прибыли ЮЛ, дохода ИП.</p> <p>Для ФЛ – личный доход ФЛ</p>
<p>8. Экологический налог (глава 21 НК).</p> <p>Плательщики: организации и ИП</p>	<p>1. Выбросы загрязняющих веществ.</p> <p>2. Сброс сточных вод.</p> <p>3. Хранение и захоронение отходов производства</p>	<p>Фактические объемы выбросов загрязняющих веществ в атмосферный воздух, сброса сточных вод, хранения и захоронения отходов производства (либо объемы, указанные в разрешениях)</p>	<p>Твердые ставки – в рублях за тонну, куб. м</p>	<p>Налоговый период – календарный квартал.</p> <p>Сроки уплаты – не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом</p>	<p>Включается в затраты, учитываемые при налогообложении прибыли ЮЛ, дохода ИП</p>

1	2	3	4	5	6
<p>9. Налог за добычу (изъятие) природных ресурсов (глава 22 НК).</p> <p>Плательщики: организации и ИП</p>	<p>Добыча природных ресурсов, указанных в главе 22 НК РБ</p>	<p>1-й вариант – фактический объем добычи природных ресурсов за отчетный период;</p> <p>2-й вариант (не применяется для расчета налога за добычу нефти и соли калийной) – годовой объем добычи природных ресурсов, указанных в разрешительных документах</p>	<p>Твердые ставки – в рублях.</p> <p>Ставка налога за добычу соли калийной – комбинированная (твердая – от объема добычи соли, адвальорная – 12 % от стоимости реализованных калийных удобрений)</p>	<p>Налоговый период – календарный квартал (за добычу нефти и соли калийной – календарный месяц). Сроки уплаты – не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом</p>	<p>Включается в затраты, учитываемые при налогообложении прибыли ЮЛ, дохода ИП</p>
<p>10. Гербовый сбор (глава 24 НК).</p> <p>Плательщики: организации и ФЛ</p>	<p>1. Передача и получение простых и переводных векселей, их копий и экземпляров переводных векселей в целях изменения права собственности или иных вещных прав на них.</p> <p>2. Предъявление к оплате векселя, его копии и экземпляра переводного векселя, информация о которых не представлена «Республиканский центральный депозитарий ценных бумаг».</p> <p>Не являются объектами налогообложения передача и получение векселей, предусмотренных Указом Президента Республики Беларусь от 17.02.2015 г. № 69</p>	<p>Вексельная сумма, в пределах которой плательщик отвечает по векселю; сумма, предъявленная к оплате</p>	<p>0,1 % – основная ставка;</p> <p>15 % – при передаче международным организациям, иностранным государственным органам и организациям, иностранным гражданам и лицам без гражданства и получении от них векселей;</p> <p>20 % – при выдаче копий и экземпляров векселей;</p> <p>25 % – по векселям, информация о которых не представлена в «РЦДЦБ»</p>	<p>Сбор уплачивается не позднее рабочего дня, следующего за днем выдачи, авалирования или предъявления к оплате, передачи и получения простых и переводных векселей, их копий и экземпляров переводных векселей</p>	<p>Включается в затраты, учитываемые при налогообложении прибыли ЮЛ, дохода ИП. Личный доход ФЛ</p>

1	2	3	4	5	6
<p>11. Оффшорный сбор (глава 23 НК).</p> <p>Плательщики: белорусские организации и ИП</p>	<p>1. Перечисление денежных средств резидентом РБ нерезиденту РБ, зарегистрированному в оффшорной зоне, по обязательству перед этим нерезидентом или на счет, открытый в оффшорной зоне.</p> <p>2. Исполнение обязательств в неденежной форме перед нерезидентом РБ, зарегистрированным в оффшорной зоне.</p> <p>3. Переход имущественных прав к нерезиденту РБ, зарегистрированному в оффшор. зоне</p>	<p>1) суммы перечисляемых денежных средств;</p> <p>2) по объектам обложения № 2, № 3 – цена договора</p>	15 %	<p>Налоговый период – календарный месяц.</p> <p>Сбор уплачивается:</p> <ul style="list-style-type: none"> - по объекту № 1 – до перечисления денежных средств в белорусских рублях по официальному курсу, установленному Нацбанком РБ на дату их перечисления; - по объектам обложения № 2 и № 3 – в белорусских рублях по официальному курсу, установленному Нацбанком РБ на дату исполнения этих обязательств резидентами РБ 	Включается в затраты, учитываемые при налогообложении прибыли ЮЛ, дохода ИП
<p>12. Государственная пошлина (глава 26 НК).</p> <p>Плательщики: организации и ФЛ</p>	Совершение юридически значимых действий в интересах заявителя, указанных в статье 284 НК РБ	–	В размерах согласно приложениям 13-22 к НК РБ: 1) кратно базовой величине; 2) в %	Госпошлина уплачивается до подачи заявления, жалобы, ходатайства и (или) иных документов на совершение таких действий	Включается в затраты, учитываемые при налогообложении прибыли ЮЛ, дохода ИП. Личный доход ФЛ
<p>13. Консульский сбор (глава 25 НК).</p> <p>Плательщики: организации и ФЛ</p>	Совершение юридически значимых действий в интересах заявителей (предоставление определенных прав, выдачу документов)	–	В размерах согласно приложению 12 к НК РБ: 1) в евро; 2) кратно базовой величине	Сбор уплачивается до совершения консульского действия по ставкам, установленным на момент обращения	Включается в затраты, учитываемые при налогообложении. Личный доход ФЛ
<p>14. Патентная пошлина (глава 27 НК). Плательщики: организации и ФЛ</p>	Юридически значимые действия, связанные с: правовой охраной изобретений, полезных моделей, тов. знаков и др.	–	В размерах согласно приложению 23 к НК РБ	Пошлина уплачивается, как правило, до подачи заявки, ходатайства и в иные сроки, установленные ст. 298 НК РБ	Включается в затраты, учитываемые при налогообложении прибыли ЮЛ, дохода ИП

1	2	3	4	5	6
15. Утилизационный сбор (глава 28 НК). Плательщики: ЮЛ и ФЛ, в т.ч. ИП	Транспортное средство (произведенное плательщиком и (или) ввозимое в РБ)	Единица транспортного средства, признаваемого объектом обложения утилизационным сбором	Устанавливаются Советом Министров РБ (в бел. руб.)	Налоговый период – квартал, на который приходится дата возникновения обязательства по уплате утилизационного сбора	Включается в затраты, учитываемые при налогообложении, или в стоимость транспортного средства
Местные налоги и сборы					
16. Налог за владение собаками (глава 29 НК). Плательщики: ФЛ	Владение собаками в возрасте трех месяцев и старше	Количество собак в возрасте трех месяцев и старше на 1-е число первого месяца налогового периода	0,3 базовой величины (БВ) за налоговый период, а за породы собак, включенные в перечень потенциально опасных пород собак – 1,5 БВ	Налоговый период – календарный квартал. Уплачивается одновременно с внесением платы за жилищно-коммунальные услуги	Личный доход ФЛ
17. Курортный сбор (глава 30 НК). Плательщики: ФЛ	Нахождение (проживание не менее суток) физического лица в санаторно-курортных организациях, профилакториях, и других оздоровительных организациях, расположенных на территории РБ	Стоимость путевки в санаторно-курортную или оздоровительную организацию, а если путевка не оформляется – стоимость услуг по проживанию, питанию; медицинских и оздоровительных услуг	Ставки курортного сбора устанавливаются в зависимости от вида санаторно-курортной или оздоровительной организации и не могут превышать 5 %	Налоговый период – календарный квартал. Плательщик вносит сбор оздоровительным организациям, которые перечисляют сбор в бюджет не позднее 22-го числа месяца, следующего за налоговым периодом	Личный доход ФЛ
18. Сбор с заготовителей (глава 31 НК). Плательщики: организации и ИП	Осуществление промышленной заготовки (закупки) дикорастущих растений (их частей), грибов, технического и лекарственного сырья растительного происхождения в целях их промышленной переработки, реализации	Стоимость объема заготовки (закупки), определенная исходя из заготовительных (закупочных) цен.	Не выше 5 %	Налоговый период – календарный квартал. Уплата ежеквартально не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом	Включается в затраты, учитываемые при налогообложении прибыли ЮЛ, облагаемого дохода ИП

1	2	3	4	5	6
Другие обязательные платежи					
<p>19. Обязательные страховые взносы в ФСЗН (закон от 29.02.1996. № 138-ХП, указ от 16.01.2009 № 40). Плательщики: 1) работодатели; 2) ФЛ, самостоятельно уплачивающие взносы (ИП, творческие работники и др.); 3) работающие граждане; 4) БРУСПП «Белгосстрах»</p>	<p>1. Выплаты (кроме предусмотренных постановлением СМ РБ от 25.01.1999 № 115), начисленные в пользу работников. 2. Доходы физических лиц, самостоятельно уплачивающих страховые взносы</p>	<p>1. Фактически начисленные суммы выплат в пользу работников, но не менее величины минимальной заработной платы, установленной законодательством и проиндексированной, за истекший месяц. 2. Для лиц, самостоятельно уплачивающих взносы, – определяемый ими доход, но не ниже минимальной заработной платы, установленной законодательством (с учетом ее индексации) в соответствующих месяцах отчетного периода</p>	<p>34 % – для работодателей; 35 % – для лиц, самостоятельно уплачивающих взносы; 1 % – для работающих граждан (на пенсионное страхование). Льготные ставки установлены актами Президента РБ (например для субъектов Оршанского района – указ № 506 от 31.12.2018)</p>	<p>Сроки уплаты: день выплаты заработной платы за истекший месяц, но не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим</p>	<p>1. Включаются в затраты (расходы) ЮЛ, ИП. 2. Удерживаются работодателем с дохода работника (в размере взносов на пенсионное страхование по ставке 1 %). 3. Личный доход ФЛ, самостоятельно уплачивающего взносы</p>
<p>20. Обязательные взносы по страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (указы № 530 и 531 от 25.08.2006 г., постановление СМ РБ № 1297 от 10.10.2003). Плательщики: организации и ФЛ, предоставляющие работу гражданам</p>	<p>Выплаты, начисленные в пользу застрахованных лиц, кроме выплат, определенных постановлением СМ РБ от 25.01.1999 № 115</p>	<p>1. Фактически начисленные суммы выплат в пользу застрахованных лиц. 2. Для застрахованных лиц, работающих на основе членства (участия) в организациях, а также являющихся главами крестьянских (фермерских) хозяйств, руководителями организаций – единственными собственниками их имущества, облагаемой базой является определяемый ими доход</p>	<p>Для страхователей – бюджетных организаций – 0,1 %, для иных страхователей – 0,6 % от выплат, производимых нанимателем своим работникам</p>	<p>Сроки уплаты – не позднее 25-го числа, месяца, следующего за кварталом, в котором начислены выплаты в пользу застрахованных лиц</p>	<p>Включаются в затраты (расходы) ЮЛ, ИП</p>

* НПА – нормативно-правовой акт, регулирующий взимание налога, сбора, пошлины, **ИП – индивидуальные предприниматели

ПРИЛОЖЕНИЕ Б

Особые режимы налогообложения, применяемые в Республике Беларусь *

Наименование режима налогообложения, основной НПА, регулирующий его применение	Плательщики	Объекты налогообложения	Налоговая база	Налоговая ставка	Налоговый (отчетный) период, сроки уплаты
1	2	3	4	5	6
1. Налог при упрощенной системе налогообложения (глава 32 НК)	Организации (численностью не более 100 человек) и ИП (а также нотариусы, адвокаты), при соблюдении требований по величине валовой выручки	Валовая выручка	Денежное выражение валовой выручки, определяемой как сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационных доходов	3 % – для плательщиков НДС, 5 % – для субъектов, не уплачивающих НДС, 16 % – от стоимости безвозмездно полученных товаров, работ, услуг и др. объектов	Налоговый период – календарный год, отчетный период – календарный месяц или квартал (зависит от периода уплаты НДС). Сроки уплаты – не позднее 22-го числа месяца, следующего за отчетным периодом
2. Единый налог для производителей сельскохозяйственной продукции (глава 34 НК)	Организации (при соблюдении требований к структуре выручки от реализации произведенной продукции)	Валовая выручка	Денежное выражение валовой выручки, определяемой как сумма выручки от реализации и внереализационных доходов	1 % – основная ставка, 3 % – если выручка от реализации произведенной сельскохозяйственной продукции составит менее 50 % выручки, исчисленной от всей деятельности, за предыдущий год	Налоговый период – календарный год, отчетный период – календарный месяц или квартал (зависит от периода уплаты НДС). Сроки уплаты – не позднее 22-го числа месяца, следующего за отчетным периодом
3. Налог на игорный бизнес (глава 35 НК)	Организации, получившие лицензию на осуществление деятельности в сфере игорного бизнеса	1) игровые столы; 2) игровые автоматы; 3) кассы букмекерских контор; 4) кассы тотализаторов; 5) положительная разница между суммой принятых ставок и суммой выплаченных выигрышей	Количество облагаемых объектов № 1 – № 4. Положительная разница между суммой принятых ставок в азартных играх и суммой выплаченных выигрышей (несыгравших ставок), уменьшенная на сумму налога, исчисленную по объектам № 1 – № 4 ♣	Ставки по объектам налогообложения № 1, № 2, № 3, № 4 – в рублях (дифференцированы по объектам налогообложения), а по объекту № 5 – 4 %	Налоговый период – календарный месяц. Сроки уплаты – не позднее 22-го числа месяца, следующего за отчетным периодом

1	2	3	4	5	6
4. Налог на доходы от осуществления лотерейной деятельности (глава 36 НК)	Организации	Доходы, полученные от организации и проведения лотерей	Разница между суммой доходов, полученных от организации и проведения лотерей, и суммой начисленного призового фонда лотереи	8 %	Налоговый период – календарный месяц. Сроки уплаты – не позднее 22-го числа месяца, следующего за отчётным периодом
5. Налог на доходы от проведения электронных интерактивных игр (глава 37 НК)	Организации	Доходы, полученные от проведения электронных интерактивных игр	Разница между суммой доходов, полученных от проведения электронных интерактивных игр, и суммой сформированного выигрышного фонда	8 %	Налоговый период – календарный месяц. Сроки уплаты – не позднее 22-го числа месяца, следующего за отчётным периодом
6. Единый налог на вмененный доход (ЕНВД) (глава 40 НК)	Организации, оказывающие услуги автосервиса (численностью не более 15 человек)	Доход от оказания услуг автосервиса	Сумма вмененного дохода и превышения выручки от реализации услуг автосервиса над вмененным доходом за отчетный месяц	5 %	Налоговый период – календарный месяц. Сроки уплаты – не позднее 22-го числа месяца, следующего за отчётным периодом
7. Единый налог с ИП и иных физических лиц (глава 33 НК)	ИП и иные физические лица	Осуществление видов деятельности, указанных в НК РБ	Определяется исходя из осуществляемых плательщиками видов деятельности и (или) количества торговых объектов, торговых мест на рынке, объектов общественного питания, обслуживающих объектов (включая транспортные средства), валовой выручки	Ставки устанавливаются решениями местных Советов депутатов в рублях (дифференцированы по видам деятельности и др. признакам). При превышении валовой выручки ИП над 40-кратной суммой единого налога исчисляется доплата – 5 % суммы превышения	Налоговый период – календарный год, отчетный период – календарный квартал, в котором осуществляется деятельность. Сроки уплаты – не позднее 1-го числа каждого календарного месяца, в котором ИП осуществляет деятельность. ФЛ, не осуществляющие предпринимательскую деятельность, уплачивают налог до начала реализации товаров (работ, услуг)
8. Сбор за осуществление ремесленной деятельности (глава 38 НК)	ФЛ, без государственной регистрации в качестве ИП	Осуществление видов ремесленной деятельности, определяемых Президентом РБ	–	1 базовая величина в год независимо от количества осуществляемых видов деятельности	Уплата сбора производится до начала осуществления деятельности, а за каждый последующий год – не позднее 28-го числа последнего месяца текущего календарного года

1	2	3	4	5	6
<p>9. Сбор за осуществление деятельности по оказанию услуг в сфере агротуризма (глава 39 НК)</p>	<p>1) ФЛ, без государственной регистрации в качестве ИП, постоянно проживающие в сельской местности, малых городских поселениях и ведущие личное подсобное хозяйство; 2) сельскохозяйственные организации, основным видом деятельности которых являются производство и (или) переработка сельскохозяйственной продукции, выручка от реализации которой составляет не менее 50 % от общей суммы выручки</p>	<p>Осуществление видов деятельности по оказанию услуг в сфере агротуризма</p>	<p>–</p>	<p>1 базовая величина в год независимо от количества осуществляемых видов деятельности</p>	<p>Налоговый период – календарный год. Уплата сбора производится до начала осуществления деятельности, а за каждый последующий год – не позднее 28-го числа последнего месяца текущего календарного года</p>

*– главы НК РБ и основные элементы налогообложения указаны в соответствии с изменениями, вступающими в силу с 01.01.2019 г.

ПРИЛОЖЕНИЕ В

Пример распределения налоговых вычетов по НДС методом удельного веса

Исходные данные:

Организация в январе текущего года приобрела материалы и комплектующие на сумму 36000 руб., в том числе НДС – 6000 руб. За отчетный период организация имела следующие показатели:

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

Необходимо определить сумму налоговых вычетов, приходящихся на различные обороты (согласно статье 134 НК), и сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет.

Решение:

- 1) общая сумма оборотов по реализации составила:

$$240 + 60 + 40 = 340 \text{ тыс. руб.};$$

- 2) определим удельный вес каждого вида оборотов по реализации:

- 2.1) удельный вес оборотов, освобожденных от налога, составил:

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

- 2.2) удельный вес оборотов по реализации, облагаемых по нулевой ставке, составил:

$$(60 : 340) \times 100 \% = 17,647 \%;$$

- 3) налоговые вычеты, приходящиеся на обороты по реализации, освобожденные от НДС, составят:

$6000 \times 11,7647 : 100 = 705,88$ руб. (эта сумма НДС **не подлежит вычету**, а относится на себестоимость реализованной продукции);

- 4) налоговые вычеты, приходящиеся на обороты по реализации, облагаемые НДС по нулевой ставке, составят:

$6000 \times 17,647 : 100 = 1059,88$ руб. (эта сумма НДС **подлежит вычету в полном объеме**, независимо от суммы НДС, исчисленной по реализации*);

- 5) налоговые вычеты, приходящиеся на обороты по реализации, облагаемые НДС по ставке 20 %, составят:

$6000 - 705,88 - 1059,88 = 4234,24$ руб. (эта сумма НДС **подлежит вычету в первую очередь в пределах суммы НДС, исчисленной по реализации***);

- 6) сумма НДС, исчисленная по реализации за январь, составила:

$$240 \times 20 \% / 120 \% = 40 \text{ тыс. руб.}$$

- 7) сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, составит:

$$40000 - 4234,24 - 1059,88 = 34705,88 \text{ руб.}$$

***Примечание.** Суммы налоговых вычетов по НДС вычитаются из исчисленной по реализации суммы НДС в очередности, указанной в пункте 2 статьи 135 НК.

Учебное издание

Домбровская Елена Николаевна

НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Курс лекций

Редактор *Т. А. Осипова*

Корректор *Т. А. Осипова*

Компьютерная верстка *М. А. Соколова*

Подписано к печати 13.03.2019. Формат 60x90^{1/16}. Усл. печ. листов 6,5.
Уч.изд. листов 8,0. Тираж 162 экз. Заказ № 115.

Учреждение образования «Витебский государственный технологический университет»
210038, г. Витебск, Московский пр., 72.

Отпечатано на ризографе учреждения образования

«Витебский государственный технологический университет».

Свидетельство о государственной регистрации издателя, изготовителя,
распространителя печатных изданий № 1/172 от 12 февраля 2014 г.

Свидетельство о государственной регистрации издателя, изготовителя,
распространителя печатных изданий № 3/1497 от 30 мая 2017 г.