

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА
И ПРОДОВОЛЬСТВИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

ГЛАВНОЕ УПРАВЛЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ, НАУКИ И КАДРОВ

Учреждение образования
«БЕЛОРУССКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ
СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННАЯ АКАДЕМИЯ»

А. В. Петракович, Г. В. Язкова

НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

В трех частях

Часть 1

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И ЗАКОНОДАТЕЛЬНЫЕ ОСНОВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Курс лекций

для студентов, обучающихся по специальностям

1-25 01 04 Финансы и кредит,

1-25 01 08 Бухгалтерский учет, анализ и аудит

Горки
БГСХА
2019

УДК 336.221(075.8)
ББК 65.261.4я73
ПЗ0

*Одобрено методической комиссией
факультета бухгалтерского учета 22.04.2019 (протокол № 9)
и Научно-методическим советом БГСХА 24.04.2019 (протокол № 8)*

Авторы:

кандидат экономических наук, доцент *А. В. Петракович*;
старший преподаватель *Г. В. Язкова*

Рецензенты:

кандидат экономических наук, доцент *Е. И. Платоненко*;
первый заместитель начальника инспекции Министерства
по налогам и сборам по Горецкому району *Н. С. Рябцева*

Петракович, А. В.

ПЗ0 **Налоги и налогообложение. В 3 ч. Ч. 1. Теоретические и законодательные основы налогообложения : курс лекций / А. В. Петракович, Г. В. Язкова. – Горки : БГСХА, 2019. – 54 с. ISBN 978-985-467-947-1.**

Содержание учебно-методической разработки раскрывает экономическую сущность налогов и сборов, функции налогов и принципы налогообложения. В соответствии с положениями Налогового кодекса Республики Беларусь дается характеристика субъектов налоговых отношений, порядка организации налогового контроля. Выделены элементы налогов и приведены основные налоговые термины и понятия.

Для студентов, обучающихся по специальностям 1-25 01 04 Финансы и кредит, 1-25 01 08 Бухгалтерский учет, анализ и аудит.

**УДК 336.221(075.8)
ББК 65.261.4я73**

**ISBN 978-985-467-947-1 (ч. 1)
ISBN 978-985-467-946-4**

© УО «Белорусская государственная
сельскохозяйственная академия», 2019

ВВЕДЕНИЕ

Налоги выступают источником формирования доходов бюджета государства, поэтому они неразрывно связаны с функционированием государства и соответственно напрямую зависят от уровня его развития. Посредством налогов государство изымает и присваивает себе часть произведенного национального дохода, и поэтому налоги и налоговая система напрямую зависят от уровня развития государственного механизма.

Налоги, налоговая система, налогообложение постоянно находятся в центре внимания всего общества в любом государстве, однако далеко не все, кто высказывает различные суждения о налогах, глубоко разбираются в их экономическом содержании, природе и социальном назначении. В связи с этим теоретические и законодательные основы налогообложения являются актуальными и требуют систематического изучения студентами, обучающимися по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

Курс лекций по дисциплине «Налоги и налогообложение» соответствует учебной программе, отражает темы, по которым в качестве формы контроля предусмотрен экзамен. Данный курс раскрывает понятие налогообложения как совокупности финансовых и организационно-правовых отношений, опосредующих процесс установления и взимания налогов.

Изучение дисциплины направлено на то, чтобы дать теоретические представления об основах налогообложения и налоговой системы, налогового учета и контроля в Республике Беларусь.

Задачи дисциплины:

рассмотреть экономическую сущность налогов, их функций, принципов налогообложения;

ознакомить с налоговой системой Республики Беларусь, ее основными звеньями;

дать представление об организации налогового учета и контроля, о применяемых мерах ответственности за нарушение налогового законодательства;

способствовать пониманию сути процессов налогообложения.

Материал курса лекций ориентирован на получение практических навыков, таких как умение применять на практике теоретические знания в области налогообложения; правильно употреблять основные термины и понятия, принципы и методы организации налоговых отношений.

СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

Основной

1. Адаменкова, С. И. Налогообложение и ценообразование: теория и практика: учеб.-метод. пособие / С. И. Адаменкова, О. С. Евменчик, Л. И. Тарарышкина; под общ. ред. С. И. Адаменковой. – Минск: Элайда, 2013. – 312 с.
2. Адаменкова, С. И. Налогообложение: теория и практика: учеб.-метод. пособие / С. И. Адаменкова, О. С. Евменчик, Л. И. Тарарышкина; под ред. С. И. Адаменковой. – Минск: Элайда, 2012. – 306 с.
3. Василевская, Т. И. Налогообложение организаций и оптимизация налоговых платежей: учеб.-метод. пособие / Т. И. Василевская. – Минск: ТетраСистемс, 2011. – 80 с.
4. Налоги и налогообложение: учебник / Е. Ф. Киреева [и др.]; под ред. Е. Ф. Киреевой. – Минск: БГЭУ, 2019. – 439 с.

Дополнительный

5. Кодекс Республики Беларусь об административных правонарушениях [Электронный ресурс]: 21 апр. 2002 г. № 194-З; в ред. Закона Респ. Беларусь от 09.01.2019 г. № 171-З // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.
6. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть) [Электронный ресурс]: 30 дек. 2018 г. № 159-З. – Режим доступа: <http://etalonline.by/?type=text®num=Нк0200166>. – Дата доступа: 18.01.2019.
7. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) [Электронный ресурс]: 30 дек. 2018 г. № 159-З. – Режим доступа: <http://etalonline.by/?type=text®num=Нк0900071>. – Дата доступа: 18.01.2019.
8. О мерах по совершенствованию контрольной (надзорной) деятельности [Электронный ресурс]: Указ Президента Респ. Беларусь, 16 окт. 2017 г. № 376; в ред. Указа Президента Респ. Беларусь, 29 нояб. 2017 г. // Консультант Плюс: Беларусь. Технология / 3000 ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2018.
9. Налогообложение. Практикум: учеб. пособие / И. С. Шунько [и др.]; под общ. ред. И. С. Шунько. – 2-е изд., перераб. и доп. – Минск: ИВЦ Минфина, 2010. – 328 с.
10. Филиппович, Е. С. Налоговый контроль: учеб. пособие / Е. С. Филиппович, М. А. Шклярова. – Минск: БГЭУ, 2014. – 399 с.

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И ЗАКОНОДАТЕЛЬНЫЕ ОСНОВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Тема 1. Налоги в системе экономических отношений

- 1.1. Формирование понятия «налог». Общие и частные налоговые теории.
- 1.2. Экономическая природа современного налога.
- 1.3. Принципы и критерии оценки налогообложения.

1.1. Формирование понятия «налог». Общие и частные налоговые теории

Представление о сущности налогов и их месте в экономической системе общества менялось по мере развития общественных отношений.

В развитии налогообложения всех государств принято выделять следующие основные периоды:

IV в. до н. э. – V в. н. э. – появляются налоги, начинает складываться механизм их взимания. Вначале они носят нерегулируемый характер, взимаются по мере необходимости в натуральной форме. По мере увеличения государственных расходов налоги начинают взиматься в денежной форме и регулярно увеличивается их размер. Постепенно они становятся основным источником доходов государства.

V–XVIII вв. – существуют определенные налоговые системы, которые запутаны и развиты крайне слабо. Налоги вводятся на определенный период в связи с необходимостью финансирования целевых затрат – взимаются одновременно, когда в казне заканчиваются средства. Большое внимание уделяется косвенному налогообложению, впервые вводятся акцизы с ввозимых и вывозимых товаров. Но сбор налога на данном этапе – вид предпринимательской деятельности: право сбора налога выкупается у государства отдельными гражданами. Налог становится главным источником формирования государственной казны.

Конец XVIII – конец XIX в. – происходит процесс юридикации налога, формируются принципы налогообложения, и предпринимается попытка сформулировать определения налогового платежа, происходят споры о месте налогов в системе государства. К середине XIX в. число налогов увеличено и большое значение придается соблюдению юридической формы при введении и взимании налогов. Разрабатыва-

ются теоретические основы налогообложения. Налоги стали устанавливаться исходя из принципа всеобщности.

С начала XX в. – становление механизма современных налоговых систем, основанных на научных принципах налогообложения. Ведущее место занимает прямое налогообложение. Данный этап характеризуется непрекращаемыми налоговыми реформами, направленными на поиски оптимальной налоговой системы.

Одной из первичных форм налогообложения выступает *дань* с побежденного народа. Все имущество побежденной стороны переходило победителям в качестве военной добычи и покрывало военные издержки по принципу «война питает войну». Иными словами, первый прообраз налогов – *налог на побежденных*.

В мирное время на самых ранних ступенях государственной организации общества система налогообложения воспринималась как необходимое жертвоприношение, основанное не на добровольных, а на общеобязательных моральных требованиях общества. Уже в этих прообразах налогов угадывался их важнейший признак – его обязательность. Кроме того, несмотря на неразвитость налогообложения того времени, уже выделяется один из элементов налога – ставка налога. В Пятикнижии Моисея сказано: «... и всякая десятина на земле из семени земли и из плодов дерева принадлежит Господу». Это значит, что первая в истории ставка налога на доход составила 10 %.

В Древнем Египте и других восточных деспотиях налоги взимались в качестве *арендной платы за пользование землей*, принадлежащей главе государства.

В ранних феодальных государствах налог рассматривался в качестве *даров, подарков главе государства*.

Однако в XVIII в. сформировалось представление о том, что налог имеет не только экономическое, но и правовое содержание. Именно в этот период налог стал рассматриваться как *юридическая обязанность*, и эта идея применима в настоящее время к его определению.

Реальный процесс налогообложения осуществляется государством и зависит от степени развития его демократических форм, поэтому исследование природы налога финансовая наука вела в рамках учения о государстве. Западная философия предложила два основных типа теорий, исследующих происхождение государства. *Теории первого направления* утверждали, что Бог даровал власть определенным лицам и что эти лица или их наследники составляют законное правительство,

выступление против которого является не только государственной изменой, но и богоотступничеством.

Теории второго основного типа утверждают, что гражданская государственная власть – это результат договора и является делом чисто земным, а не чем-то установленным свыше. Философские идеи предопределили появление в качестве одной из самых первых общих налоговых теорий, определяющих налоговое сознание общества в конкретных исторических условиях, *теорию обмена*, в основе которой лежала идея возмездности налогообложения. Суть теории заключалась в том, что через налог граждане покупают у государства услуги по охране от нападения извне, поддержанию порядка и т. д. Однако данная теория буквально была применима только в эпоху Средневековья, когда за пошлины и сборы покупалась военная и юридическая защита, как будто между королем и подданными действительно заключался договор.

Разновидностью теории обмена являлась *атомистическая теория*. Ее представители – французские просветители С. де Вобан (теория «общественного договора») и Ш. Монтескье (теория «публичного договора») считали, что налог есть результат договора между гражданами и государством, в соответствии с которым подданные вносят государству плату за охрану, защиту и иные услуги. Никому не дано право отказаться от такого соглашения и, соответственно, не уплачивать налогов, и не пользоваться услугами, предоставляемыми государством.

В начале XIX в. швейцарский ученый Ж. Симонд де Сисмонди сформулировал *теорию наслаждения*, согласно которой налоги есть цена, уплачиваемая гражданином за получаемые им от общества наслаждения. Наслаждения извлекаются из общественного порядка, правосудия, обеспечения свободы личности, незыблемости и охраны права частной собственности. Налог есть цена, уплачиваемая гражданином за получаемое им наслаждение. Ж. Сисмонди в обосновании своей теории фактически продолжил теорию обмена.

В это же время формируется *теория налога как страховой премии*, представителями которой выступили французский государственный деятель А. Тьер и английский экономист Д. Мак-Куллох. Согласно их концепции, налоги рассматривались как страховой платеж, который уплачивается подданными государству для страхования всевозможных рисков. Страховыми случаями могут быть война, пожар, кражи и т. д. Отличие налогообложения от истинного страхования заключалось в том, что налоги взимаются государством для того, чтобы предотвра-

тить возможный страховой случай посредством финансирования оброны, органов правопорядка, а не выдать возмещение при его наступлении.

Анализ теорий обмена позволил обобщить информацию и представить видение налогов в рамках этих теорий (табл. 1.1).

Таблица 1.1. Разновидности теорий обмена

Теория эквивалентного обмена	Налог – эквивалентная плата граждан за покупаемые у государства услуги общественного характера, являющаяся результатом соглашения между гражданами и государством
Атомистическая теория налогов	Налог – обязательная плата граждан за пользование государственными услугами, являющаяся результатом взаимовыгодного договора между гражданами и государством
Теория «фискального» договора	Налог – обязательный платеж граждан государству за предоставление защиты общественного порядка, являющийся ценой, которую каждый гражданин уплачивает из своего имущества для того, чтобы получить охрану остальной его части
Теория налога, как наслаждения	Налог – обязательный эквивалентный платеж граждан государству за предоставление услуг общественного характера, являющийся ценой, которую каждый гражданин уплачивает за получаемое им наслаждение от извлечения общественных выгод
Теория налога как страховой премии	Налог – обязательный эквивалентный страховой платеж граждан для финансирования затрат государства по предотвращению риска наступления страхового случая, уплачиваемый гражданами пропорционально величине доходов (стоимости имущества)

Классическая теория налогов, называемая теорией налогового нейтралитета, связана с выделением экономики в отдельную от философии и этики науку и опирается на труды английских экономистов А. Смита, Д. Рикардо и их последователей. Сторонники этой теории рассматривали налоги как один из видов государственных доходов, которые предназначены для покрытия затрат по содержанию прави-

тельства. Правительство в свою очередь должно было обеспечивать функционирование «справедливого рынка». Какая-либо иная активная роль (регулирование экономики, страховой платеж, плата за услуги и др.) налогам не отводилась.

По словам французского ученого-правоведа П. Годме, единственная цель налога – финансирование государственных расходов. Роль налога фактически сводилась к снабжению касс казначейства, таким образом признавалась лишь чисто фискальная функция налога.

Развитием теории обмена по направлению к концепции коллективных (общественных) потребностей стала *теория жертвы*. Ее сторонники – Н. Канар, Б. Мильгаузен, Д. Милль, О. Мирабо, Э. Линдаль, Д. Сэй, К. Эберг и Н. Тургенев впервые говорили о принудительности налога, причем эта принудительность вытекает из существа государства. В рамках этой теории Д. Миллем впервые была предложена идея необлагаемого минимума, который должен равняться прожиточному минимуму.

Центральная мысль налоговой концепции *кейнсианской теории*, родоначальником которой является английский ученый Дж. Кейнс, заключалась в том, что налоги признаются главным рычагом регулирования экономики и выступают одним из слагаемых ее успешного развития. Другими словами, если экономика «перегрета» и нужно затормозить ее развитие, непропорционально повышаются ставки налогообложения, становятся более дорогими банковские кредиты; а это способствует изъятию инвестиционных ресурсов в сфере производства товаров и услуг. Налоговые изъятия тесно связаны с показателем спроса: чем больше вводится налогов, тем ниже спрос, и наоборот, сокращение налогов ведет к стимулированию спроса. Большие сбережения как пассивный источник дохода мешают росту экономики, поэтому их следует изымать с помощью налогов. В целом идея «эффективного спроса» Дж. Кейнса позволила связать налоги с рядом макроэкономических показателей: национальный доход, фонды накопления и потребления и т. д.

Отдельные элементы неоклассической теории получили продолжение в *теории монетаризма* и *теории экономики предложения*.

Налоговая составляющая *теории монетаризма* как одной из разновидностей неоклассических воззрений была предложена в 1950-х гг. профессором М. Фридманом, который считал, что наряду с иными компонентами налоги воздействуют на денежное обращение. Через налоги изымается излишнее количество денег (а не сбережений, как в

кейнсианской теории), тем самым уменьшаются неблагоприятные факторы развития экономики.

Теория экономики предложения, сформулированная в начале 1980-х гг. американскими учеными М. Бернсом, Г. Стайном и А. Лаффером, исходит из того, что высокое налогообложение отрицательно влияет на предпринимательскую и инвестиционную активность, что в конечном счете приводит и к уменьшению налоговых платежей. Поэтому в рамках теории предлагается снизить ставки налогообложения и предоставить корпорациям всевозможные льготы. Таким образом, снижение налогового бремени, по мнению авторов теории, приводит к бурному экономическому росту.

Учения, в которых исследуются отдельные налоговые проблемы в сфере налогообложения сформировали частные налоговые теории. К частным теориям налогов относятся:

- *теория соотношения прямого и косвенного обложения.* Финансовая наука достаточно долго пыталась выявить влияние прямого и косвенного обложения на сбалансированность налоговой системы. По общему правилу прямые налоги, взимаемые с дохода или имущества гражданина, «в большей степени соразмеряются с платежеспособностью населения, точнее и яснее определяют податную обязанность каждого плательщика, чем косвенные налоги» (М. Фридман). В то же время все исследователи были единодушны, указывая на регрессивный характер косвенных налогов, входящих в цену товаров. Во второй половине XIX в. ученые пришли к выводу, что построить сбалансированную налоговую систему можно, сочетая на практике обе формы обложения, но с преобладанием его прямых форм, как наиболее справедливых (подходящее налогообложение);

- *теория единого налога.* Теоретически взимание единого налога более целесообразно, просто и рационально, чем взимание множества отдельных налогов. Однако практика налогообложения в разных странах многократно доказала идеалистичность такого подхода. Любая налоговая система эффективна только в том случае, если она предусматривает множественность налогов, ибо при едином налоге нарушаются принципы эластичности налоговой системы, отсутствует возможность перераспределения налогового бремени по плательщикам. Кроме того, соблюдение данного принципа позволяет реализовать взаимное дополнение налогов, поскольку искусственная минимизация одного налога обязательно вызовет рост другого налога;

• *теория пропорционального налогообложения.* Пропорциональным является такой налог, в котором уплачивается одинаковая сумма с каждой единицы (квоты) обложения (например, по два рубля с каждой сотни рублей). По существу, это ослабление налогового нажима по мере увеличения объекта налогообложения (налогооблагаемой суммы). Защитниками этого способа обложения всегда являются наиболее имущие классы;

• *теория прогрессивного налогообложения.* Прогрессивным называется налог, в котором с увеличением квоты увеличивается и ставка налога (например, с сотни рублей взимается один рубль, а с двухсот – уже пять рублей и т. д.). По сути, это усиление налоговой нагрузки по мере роста доходов и имущественного состояния плательщика. Считается, что богатого гражданина необходимо обложить большим налогом не только абсолютно, но и относительно.

Обобщая вышесказанное, можно констатировать, что существуют две полярные точки зрения на место и роль налогов. В одном случае, налог – это «зло». Такая идея, начинаясь еще от Юма, развивалась классиками (Смит, Сэй и Риккардо), сторонниками теории жертвы. В итоге данным направлением налог рассматривался как фискальный инструмент принудительного изъятия части дохода для формирования бюджета.

Другая точка зрения предполагает, что налог – «благо». Начало ее формирования обычно связывают с именем Адольфа Вагнера. Идеи Вагнера продолжала немецкая школа (Л. Штейн, А. Шеффле), а также русские экономисты И. Х. Озеров, А. А. Соколов. Основные черты второй точки зрения – признание возможности исправления неравенства в обществе путем налогов, активная налоговая политика как средство воздействия на экономические процессы. При этом важная черта подхода – идея возвратности налога. Совокупный налог есть стоимость благ, производимых государством.

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

Как обобщение, известные в настоящее время налоговые теории можно классифицировать следующим образом (табл. 1.2):

общие – к ним следует относить такие учения, где объект исследования – природа и экономическая сущность налога и налогообложения в целом, а предметом исследования является обоснование отношений, складывающихся между экономическими субъектами хозяйствования и государством по поводу установления и взимания налогов;

частные – к ним следует относить учения, где объектом исследования является какой-либо отдельный аспект налогообложения, представляющий собой проблему, а предметом исследования выступает обоснование отношений, складывающихся между экономическими субъектами и государством в процессе решения данной проблемы.

Таблица 1.2. Классификация налоговых теорий

Название	Период	Суть теории
Теория соотношения прямого и косвенного налогообложения	Раннее Средневековье	Налоговые системы строятся на прямом налогообложении, косвенные налоги считаются вредными
	Конец средних веков	Налоговые системы строятся на косвенном налогообложении
	Конец XIX в.	Необходима сбалансированность между прямыми и косвенными налогами
Теория единого налога	Разные времена	Единый налог – это единственный, исключительный налог на определенный объект налогообложения
Теория пропорционального и прогрессивного налогообложения	Разные времена	Налоговые ставки устанавливаются в едином проценте или увеличиваются по мере роста дохода налогоплательщика
Теория переложения	Середина XVII в.	Распределение налогового бремени возможно лишь в процессе обмена

1.2. Экономическая природа современного налога

Экономическая деятельность современного государства осуществляется в широких масштабах и фактически трудно составить исчерпывающий перечень его экономических функций. Одной из функций государства является обеспечение эффективного производства общественных благ (англ. *public goods*), т. е. благ, доступ к которым имеют все индивиды. При этом хорошо функционирующая правовая система или макроэкономическая стабильность также может рассматриваться как общественные блага.

Более строго общественные блага обычно определяются как блага, которыми коллективно пользуются все члены общества, вне зависимости от своего участия в их оплате. К общественным благам относятся: оборона, бесплатное образование и т. п.

В рамках теории общественного сектора под общественными благами понимается товар, который поставляет государство взамен на деньги налогоплательщиков.

Как известно, общественные блага в противоположность частным благам обладают двумя свойствами:

- неконкурентностью (англ. *nonrivalness*) – потребление общественного блага одним индивидуумом не уменьшает его количества, доступного для потребления другими;
- неисключаемостью (англ. *nonexcludability*) – технически невозможно или запредельно дорого исключить кого-либо из пользования этим благом.

Неконкурентность (ее также можно определить как нулевой уровень издержек предоставления общественного блага дополнительному потребителю) означает, что с точки зрения общественной эффективности возможен доступ к этому благу даже того индивида, который не желает платить за пользование им такую же цену, как другие. В самом деле, положение этого индивида в данной ситуации улучшается, а благосостояние остальных не снижается.

С другой стороны, неисключаемость (или неприсвоаемость) предполагает, что поставщик общественного блага не в состоянии обособить свои экономические взаимоотношения с отдельным потребителем от отношений с другими потребителями. Неисключаемость может возникнуть как в результате невозможности физически исключить кого-либо из пользования данным благом, так и вследствие чрезвычайно высоких затрат на исключение в сравнении с возможными выгодами продавца. Неисключаемость из потребления может быть полной или неполной, вплоть до «нулевой».

Блага, которым присущи оба свойства, называются чистыми общественными благами. Если действие свойств ограничено, то это уже смешанные блага.

Чистые общественные блага должны полностью финансироваться за счет государства, так как в них не заинтересован частный инвестор (выплата пенсий военнослужащим или работникам правоохранительных органов, социальная помощь инвалидам) или само государство не заинтересовано в частном финансировании (органы внутренних дел, уголовно-исполнительная система и т. д. – все, что связано с обеспечением порядка в обществе, так как частная тюрьма или частный пограничный пост будет действовать в интересах частного лица).

Производство смешанных благ может перелagаться на частных инвесторов. И чем богаче государство, а значит и граждане, тем больше своих потребностей общество может удовлетворить самостоятельно. Например, в США и развитых странах Европы финансирование части автомобильных дорог осуществляется частными инвесторами, которые окупают вложения за счет взимания платы за проезд. Государство обеспечивает производство следующих видов общественных благ:

1. Институциональные общественные блага – формальные и неформальные институты, нормы и правила, обязательные для исполнения всеми гражданами национального государства, включая закрепленный механизм защиты от нарушения.

2. Управленческие системообразующие блага – услуги по управлению процессом социально-экономического развития общества, включая постановку и реализацию целей сохранения целостности и развития общества.

3. Защитные организационно-институциональные блага – блага, связанные с механизмом реализации функций государства как гаранта физической безопасности и безопасности транзакций, реализацией механизма защиты от нарушения норм и правил, закрепленных в обществе.

Общественный сектор – сектор экономики, производящий общественные блага. В силу особенностей общественных благ общественный сектор представляет собой ресурсы, находящиеся в распоряжении государства.

Способность общественного сектора поставлять общественные блага и осуществлять перераспределение зависит от доходов, которыми он располагает. Обладая законным правом принуждения, государство имеет возможность извлекать доходы не только за счет реализации товаров и услуг на рынке, но и за счет налогообложения. Именно налоги – основная форма доходов современного государства, обеспечивающая его функционирование.

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

уплаченные ими налоги. Таким образом, вопрос возмездности тесно связан с доверием к государству, к тому, что оно эффективно и в соответствии с основным законом (Конституцией) распорядится полученными средствами.

В правовом обществе понимание налогов не может не опираться на юридический аппарат, однако в нем находят свое отражение особенности протекания экономических процессов в обществе в конкретный исторический момент.

Современные определения налога содержатся в теоретической и справочной литературе. В соответствии с Налоговым кодексом под **налогом** понимается обязательный индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в республиканский и (или) местные бюджеты.

Сбором (пошлиной) признается обязательный платеж в республиканский и (или) местные бюджеты, взимаемый с организаций и физических лиц, как правило, в виде одного из условий совершения в отношении их государственными органами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу специальных разрешений (лицензий), либо в связи с ввозом (вывозом) товаров на территорию (с территории) Республики Беларусь.

В отличие от налогов сборы и пошлины всегда имеют целевое назначение. Они строятся на эквивалентной основе как уплата государству за определенные оказываемые им услуги или за предоставляемые права.

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

Социально-экономическая сущность налогов, выражающаяся в принудительном изъятии определенной части доходов у предприятий и населения, имеющих объекты налогообложения, проявляется через функции налогов, каждая из которых отражает определенную сторону налоговых и финансовых отношений.

Функции налогов представлены на рис. 1.1.

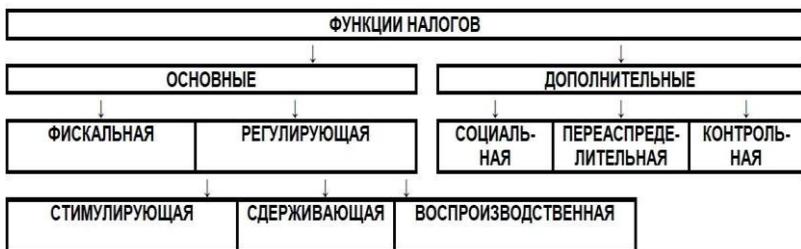


Рис. 1.1. Функции налогов

Фискальная – обеспечение финансирования государственных расходов. В Республике Беларусь налоги (сборы) являются основной формой доходов государства, обеспечивая до 90 % всех бюджетных поступлений страны.

Регулирующая – регулирование хозяйственной конъюнктуры, структуры занятости, накопления, внешнеэкономических связей, научно-технического прогресса и других объектов; суть которой сводится к тому, что налогами облагаются ресурсы, направляемые на потребление, а ресурсы, направляемые на накопление производственных фондов, освобождаются от налогообложения. Поэтому данная функция имеет три составляющие:

- стимулирующую, которая оказывает влияние на производство, стимулируя его темпы, усиливая или ослабляя накопление капитала, расширяя или уменьшая платежеспособный спрос населения, используя систему льгот и освобождений;
- сдерживающую, которая целенаправленно сдерживает темпы производства посредством увеличения ставок налогов или введения дополнительных налогов;
- воспроизводственную, которая предназначена для аккумуляции средств на восстановление используемых ресурсов.

Перераспределительная – процесс перераспределения части совокупного общественного продукта, главным образом чистого дохода, и направления одной его части на расширенное воспроизводство израсходованных факторов производства, а другой – в централизованный фонд государственных ресурсов, т. е. в бюджет государства.

Контрольная – своевременное отслеживание государством поступлений в бюджет налоговых платежей, что позволяет сопоставлять их величину с потребностями в финансовых ресурсах и определять необходимость реформирования налоговой системы и бюджетной политики государства.

Социальная – поддержание социального равновесия путем уменьшения неравенства в реальных доходах отдельных групп населения.

Описанное выше разграничение функций налоговой системы носит условный характер, так как все они переплетаются и осуществляются одновременно. Часто в одном налоге сочетаются все перечисленные функции.

Все виды налоговых платежей, предусмотренных налоговым законодательством Республики Беларусь, можно разделить на четыре группы:

1) налоги – систематический обязательный платеж, не имеющий встречного удовлетворения и целевого назначения;

2) сборы – обязательная плата государству за право пользования или право деятельности, например, сбор с заготовителей;

3) пошлины – обязательная плата за совершение действий государственными органами (таможенная, патентная, государственная пошлина);

4) иные платежи (отчисления) – обязательные платежи в бюджетные и внебюджетные фонды, имеющие целевое назначение (например, отчисления в инновационные фонды).

Для целей управления налогообложением в условиях многочисленности и разнообразия налогов (сборов, пошлин) применяют их классификацию по определенным признакам. Классификация позволяет учесть сходства и различия налоговых платежей, особенности их установления и взимания, учета и контроля.

Рассмотрим наиболее распространенные признаки классификации.

1. По способу взимания выделяют:

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

- косвенные налоги (акцизы, налог на добавленную стоимость) путем включения в цену товаров (работ, услуг) перекладываются на потребителя;

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

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

Республиканскими признаются налоги, сборы (пошлины), установленные НК Республики Беларусь либо Президентом и обязательные к уплате на всей территории республики. Местными признаются налоги и сборы, устанавливаемые решениями местных Советов депутатов в соответствии с НК Республики Беларусь и обязательные к уплате на соответствующих территориях.

На рис. 1.2 представлен один из возможных вариантов классификации налогов.

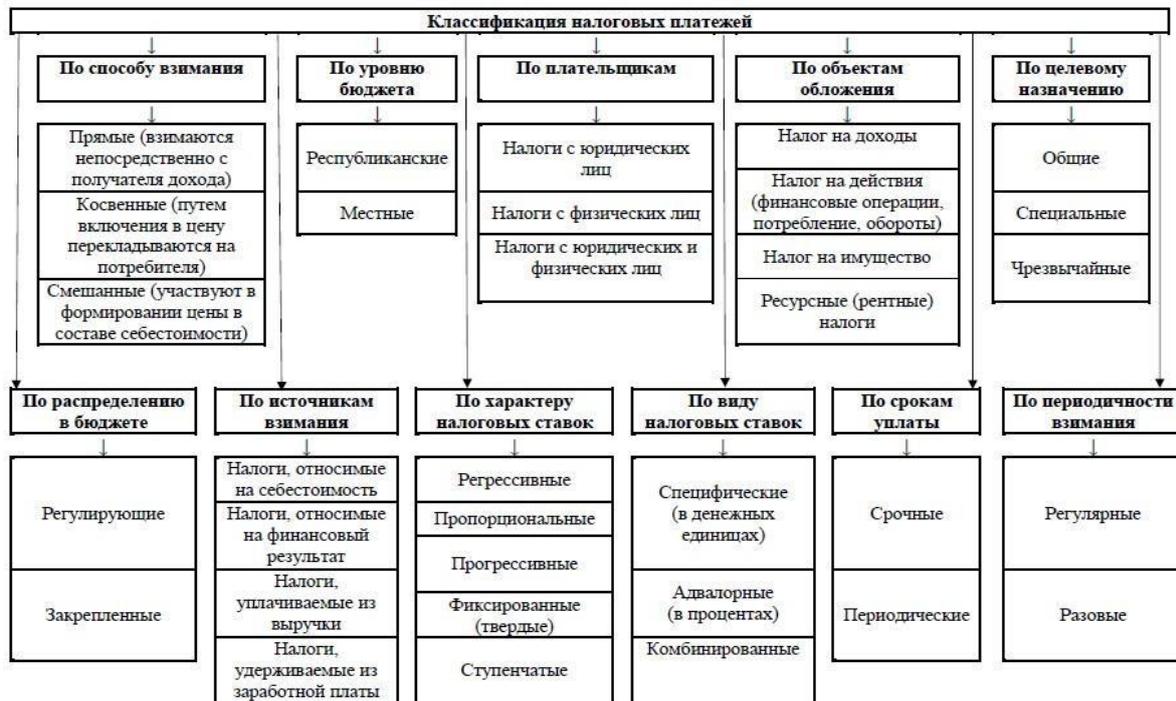


Рис. 1.2. Классификация налоговых платежей

1.3. Принципы и критерии оценки налогообложения

Наука о финансах, опираясь на практический опыт, исследует вопросы построения оптимальной с точки зрения государства и плательщика налоговой системы. Поиском принципов построения такой системы занималась теория налогообложения с момента своего возникновения.

Принципы организации налоговой системы экономическая наука определяет с точки зрения влияния налогов на социально-экономическое развитие общества и благосостояние его граждан.

Принято выделять две группы принципов налогообложения:

- всеобщие, или классические, принципы, которые определяют базовые характеристики налоговых отношений и в определенной степени используются в налоговых системах всех стран;
- функциональные, на основании которых задаются условия действия налогового механизма государств применительно к соответствующим конкретным историческим условиям.

Всеобщие (классические) принципы оформились в финансовой практике еще в XVI в., но впервые были научно сформулированы в XVIII в. А. Смитом («Исследование о природе и причинах богатства народов»).

Принцип справедливости предполагает, что «подданные государства должны по возможности, соответственно своей способности и силам участвовать в содержании правительства, т. е. соответственно доходу, каким они пользуются под покровительством и защитой государства». Согласно *принципу определенности*, «налог, который обязывается уплачивать каждое отдельное лицо, должен быть точно определен, а не произволен. Срок уплаты, способ платежа, сумма платежа – все это должно быть ясно и определено для плательщика. Неопределенность обложения развивает наглость и содействует подкупности того разряда людей, которые и без того не пользуются популярностью даже в том случае, если они не отличаются наглостью и подкупностью». *Принцип удобства* предполагает, что «каждый налог должен взиматься в то время или тем способом, когда и как плательщику должно быть удобнее всего платить его». *Принцип экономии*, который гласит: «каждый налог должен быть так задуман и разработан, чтобы он брал и удерживал из карманов народа возможно меньше сверх того, что он приносит государственному казначейству. Обязывая людей платить, он может тем самым уменьшать и даже уничтожать

фонды, которые позволяли бы им осуществлять эти платежи с большей легкостью. Неразумный налог создает большое искушение для контрабанды».

К сожалению, практическая реализация классических принципов довольно проблематична. Для того чтобы их придерживаться, следует ставить перед собой простые задачи. А эти универсальные принципы держать перед глазами как ориентиры, хоть и не достижимые, но правильно задающие направление движения.

В России идеи А. Смита популяризировал и развивал Н. Тургенев. В книге «Опыт теории налогов» (1818) особо выделены пять главных правил взимания налогов:

1) равное распределение налогов – налоги должны быть распределены между всеми гражданами в одинаковой соразмерности;

2) определенность налогов – количество налога, время и образ платежа должны быть определены, известны платящему и независимы от власти собирателей;

3) собирание налогов в удобнейшее время – подать с поземного дохода или с дохода от домов, требуемая в то время, когда сии доходы обыкновенно получают, есть подать, требуемая в самое удобное время для платящего. Все преимущество податей с потребления состоит в том, что каждый платит их тогда, когда ему заблагорассудится;

4) дешевое собирание налогов – количество жертвований, делаемых народом, должно более равняться доходу, получаемому от того правительством. Сие правило предписывает правительству старание заботиться о том, чтобы собирание налогов становилось ему сколько возможно дешевле;

5) общее правило при взимании налогов – налог должен всегда быть взимаем с дохода, и притом с чистого дохода, а не с самого капитала, дабы источники доходов государственных не истощались. Обстоятельства делают иногда нарушение сего правила необходимым, иногда извинительным: необходимым при чрезвычайных случаях, когда граждане должны жертвовать всем на пользу общую; извинительным при переходе собственности из одних рук в другие.

В новых исторических условиях представитель немецкой исторической школы и один из основателей социально-правовой школы А. Вагнер разработал новый перечень принципов налогообложения, который одновременно и дополнил, и развил предложенные ранее А. Смитом принципы. Он предлагает девять основных правил, которые классифицируют в четыре группы. На первом месте стоят финансовые принципы организации обложения: 1) достаточность обложения

и 2) эластичность (подвижность) обложения. Затем идет группа народнохозяйственных принципов: 3) надлежащий выбор источника обложения, т. е., в частности, решение вопроса – должен ли налог попадать только на доход или капитал отдельного лица или населения в целом; 4) правильная комбинация различных налогов в такую систему, которая бы считалась с последствиями и с условиями их переложения. К третьей группе правил А. Вагнер относит этические принципы, принципы справедливости: 5) всеобщность обложения и 6) равномерность. Четвертая группа состоит из административно-технических правил, или принципов налогового управления: 7) определенности обложения, 8) удобства уплаты налога и 9) максимального уменьшения издержек взимания. С развитием экономической системы классические принципы налогообложения совершенствовались, корректировались и дополнялись. В результате к настоящему времени оформились современные функциональные принципы налогообложения, отражающие современные требования к налогообложению со стороны государства и налогоплательщиков и основные тенденции налоговой политики.

Эффективность налогообложения оценивается сравнением показателей номинальной и реальной ставки налоговых изъятий. Соотношение показателей реальной и номинальной ставки свидетельствует о наличии льгот, которыми активно пользуются налогоплательщики, а отклонение фактической ставки от предельной (маржинальной), например, в случае подоходного налога, может свидетельствовать о неэффективности предельной ставки.

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

Налоговая нагрузка (налоговое бремя) – обобщенная характеристика действия налогов, отражающая долю налоговых изъятий в совокупном доходе государства (в процентах к ВВП), в доходе (валовой выручке, прибыли) субъекта хозяйствования, индивидуальном доходе физического лица. Наиболее распространенным показателем налогового бремени является доля налогов в ВВП. В развитых странах доля налогов в ВВП колеблется от 30 до 55 %.

Использование налогов в качестве основного источника доходов государства требует разработки определенных правил (принципов) налогообложения. Основные принципы налогообложения изложены в ст. 2 главы 1 НК Республики Беларусь:

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

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

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

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

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

При установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Акты налогового законодательства должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить. В случае неясности или нечеткости предписаний актов налогового законодательства государственными органами и должностными лицами решения должны приниматься в пользу плательщиков. Налоговая система, построенная и функционирующая по вышеизложенным правилам, способствует повышению конкурентоспособности экономики страны, улучшению социального положения в обществе.

Тема 2. Налоговая система Республики Беларусь

2.1. Понятие налоговой системы. Особенности формирования налоговой системы Республики Беларусь.

2.2. Элементы налога и налоговая терминология.

2.3. Структура органов налоговой системы.

2.1. Понятие налоговой системы. Особенности формирования налоговой системы Республики Беларусь

Налоговую систему необходимо рассматривать как экономическое явление, изменяющееся и развивающееся вместе с развитием общества. В конкретном государстве и для определенного времени *налоговая система* – это совокупность налогов, сборов (пошлин), принципов, форм и методов их установления, взимания, изменения, отмены, а также налоговых органов, форм и методов налогового контроля и ответственности за нарушение налогового законодательства (рис. 2.1).



Рис. 2.1. Налоговая система

Налоговые системы разных стран отличаются друг от друга по составу и структуре налогов, способам их взимания, структуре и полномочиям налоговых органов и другим существенным условиям налогообложения. Основными факторами, влияющими на структуру налоговой системы, являются уровень экономического развития страны, общественно-экономическое устройство (сочетание рынка и государства), господствующая в обществе экономическая доктрина, которая определяет роль налоговой системы (нейтральность или активное

вмешательство в экономику страны), государственное устройство (федеративное или унитарное государство). С учетом этих факторов формировалась и налоговая система Республики Беларусь в 1991–1992 гг.

Налоговая система суверенной Беларуси сформировалась в условиях экономического кризиса 90-х гг., разрыва экономических связей между республиками бывшего СССР, сокращения производства на крупных предприятиях, обеспечивавших основную сумму доходов государственного бюджета. В таких условиях налоговая система была ориентирована главным образом на финансирование растущих государственных расходов путем усиления налогового давления (преимущественно через косвенные налоги и сборы). Это привело к сокращению налоговой базы, уклонениям от налогов в сфере бизнеса.

Поэтому налоговое законодательство постоянно корректировалось, что вызывало некоторое снижение уровня налогообложения, но не улучшало налоговую систему в целом. Снижение налоговой нагрузки на экономику за период с 1993 по 2006 г. (номинального уровня – с 65 % в 1993 г. до 46,0 % в 2006 г. и реального уровня – с 49,65% до 45,7 %) произошло за счет уменьшения ставок налогов (по НДС – с 28 % (1992 г.) до 18 % (2004 г.), по чрезвычайному налогу – с 18 % (1992 г.) до 3 % (2005 г.)), сокращения количества отчислений в целевые бюджетные и внебюджетные фонды и объединения нескольких платежей со схожей налоговой базой в единый платеж, снижения их ставок. Были отменены отчисления на здравоохранение, пожарную охрану, содержание детских дошкольных учреждений, содержание и ремонт жилищного фонда и др. Следует заметить, что по показателю доли налоговых платежей в ВВП нельзя однозначно оценить тяжесть налоговой нагрузки. В таких государствах, как Швеция, Дания этот показатель выше (57 % и 55 % соответственно), чем в Беларуси, а в США составляет около 30 %. Это объясняется зависимостью данного показателя от количества и объема выполняемых государством функций и других факторов.

Положительным моментом в развитии белорусской налоговой системы явилось введение упрощенной системы налогообложения для субъектов малого предпринимательства (с 1998 г.) и единого налога с индивидуальных предпринимателей (с 2001 г.). Однако, несмотря на проводимые мероприятия по совершенствованию налоговой системы, сохраняется достаточно высокий (с точки зрения уровня доходов организаций и населения) уровень централизации финансовых ресурсов государства. Уровень централизации определяется отношением всех

доходов государства, аккумулируемых в рамках бюджета, к ВВП. За 2003–2006 гг. наблюдается даже рост данного показателя с 46,4 % до 48,3 %. В некоторой степени это обусловлено отменой пониженной ставки налога на прибыль (15 %) для малых организаций, ростом ставок земельного налога в связи с инфляцией, введением дополнительных экологических платежей, повышением ставок акцизов на алкогольную продукцию и автомобильное топливо, применением повышенных ставок отчислений от прибыли для унитарных предприятий, а также отчислений в инновационные фонды.

В 2007–2009 гг. продолжена работа по совершенствованию налоговой системы Республики Беларусь. За этот период сократилось число налоговых платежей и применяемых нормативных правовых актов по вопросам налогообложения. С 2007 г. прекращено взимание чрезвычайного налога и отчислений в фонд содействия занятости, что способствовало снижению налоговой нагрузки в части платежей, исчисляемых от фонда заработной платы. Усовершенствованы условия применения упрощенной системы налогообложения для субъектов малого предпринимательства, актами Президента Республики Беларусь предоставлены налоговые льготы для организаций, осуществляющих производство продукции (работ, услуг) в сельской местности и малых населенных пунктах. В 2009 г. отменен налог с пользователей автомобильных дорог, снижены ставки налога при упрощенной системе.

С 2010 г. введена в действие Особенная часть Налогового кодекса, отменены налог с продаж в розничной торговле, налог на приобретение автомобильных транспортных средств, сбор в республиканский фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки, местный сбор за парковку. В то же время с целью компенсации потерь консолидированного бюджета в связи с отменой указанных налогов и сборов повышена ставка НДС с 18 % до 20 %. В целях упрощения налогового администрирования введено электронное декларирование, плательщикам предоставлено право уплачивать ряд налогов не ежемесячно, а ежеквартально. По оценкам Всемирного банка, Республика Беларусь по показателю «Налогообложение» поднялась с последнего – 183-го места в 2011 г. сразу на 27 пунктов в 2012 г.

Вместе с тем уровень налоговой нагрузки на экономику в Беларуси все еще остается высоким, что существенным образом отрицательно влияет на экономический рост. Все еще актуальным остается вопрос простоты и открытости налоговой системы.

Постоянная корректировка налоговой системы обусловлена, с одной стороны, невозможностью сразу учесть в налоговом законодательстве появление разных форм организации бизнеса, новых видов деятельности, тенденции во внешнеэкономической деятельности. С другой стороны – налоговая система отражает динамику развития экономики, зависит от принятой концепции государственных доходов и расходов и поэтому не может быть статичной.

Современная налоговая система Республики Беларусь характеризуется следующими положительными чертами:

1) создана правовая база, для всех субъектов хозяйствования независимо от формы организации бизнеса и формы собственности действуют единые правила налогообложения, налогового контроля;

2) применяется общепризнанный набор налоговых платежей, используемых как в СНГ, так и Евросоюзе;

3) учитывается опыт зарубежных стран, что дает возможность участия в международных интеграционных процессах.

Налоговая система Республики Беларусь – это двухуровневая система, т. е. налоги и сборы поступают в республиканский и местные бюджеты. При ее построении учитывались как общенациональные принципы налогообложения (справедливости, определенности, удобства, экономии), так и внутринациональные принципы (единства налоговой политики, запрет обратной силы налоговых законов и др.). В Республике Беларусь применяется в основном пропорциональное налогообложение (налог на прибыль, НДС, налог на недвижимость, подоходный налог). При взимании налогов и сборов используются общепринятые в мировой практике методы:

1) кадастровый (для земельного налога) – предполагает использование кадастра (описи, реестра), содержащего типичные сведения об оценке и средней доходности объекта обложения (земли), используемые при установлении ставки налога и исчислении налоговой суммы;

2) декларационный – предусматривает подачу налогоплательщиком налоговой декларации (заявления) с указанием сведений для исчисления налога в налоговые органы;

3) административный – предполагает исчисление и изъятие налога у источника образования объекта обложения (налог удерживается бухгалтерией нанимателя до выплаты дохода, что исключает возможность уклонения от уплаты налога).

Наряду с общим порядком налогообложения применяются специальные режимы налогообложения для резидентов СЭЗ, ПВТ, индиви-

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

Вместе с тем, налоговой системе Республики Беларусь присущи следующие недостатки:

- 1) значительная фискальная направленность, проявляющаяся в преобладании косвенных налогов и сборов;
- 2) использование неэффективных форм налогообложения (отчислений в целевые бюджетные и внебюджетные фонды);
- 3) высокий уровень налогообложения субъектов хозяйствования;
- 4) нестабильность, несвоевременность выхода актов налогового законодательства, что обуславливает отсутствие правовых гарантий для участников налоговых отношений и порождает уклонение от налогов в сфере бизнеса;
- 5) невысокая роль местных налогов и сборов, формирующих местные бюджеты (в основном они наполняются за счет поступлений от общегосударственных налогов и сборов).

Налоговое законодательство Республики Беларусь представляет собой систему принятых на основании и в соответствии с Конституцией Республики Беларусь следующих нормативных правовых актов:

- 1) налоговый кодекс и принятые в соответствии с ним законы о налогах и сборах;
- 2) декреты, указы и распоряжения Президента Республики Беларусь, содержащие вопросы налогообложения;
- 3) постановления Правительства Республики Беларусь, регулирующие вопросы налогообложения;
- 4) нормативные правовые акты республиканских органов государственного управления (постановления, разъяснения, письма), органов местного управления и самоуправления по вопросам налогообложения.

Иерархию системы нормативных правовых актов по вопросам налогообложения можно представить следующим образом:

I уровень – законодательные акты, обладающие высшей юридической силой:

- Конституция Республики Беларусь;
- Налоговый кодекс Республики Беларусь;
- Законы Республики Беларусь;
- Декреты Президента Республики Беларусь (имеют силу закона);
- Указы Президента Республики Беларусь (имеют равную юридическую силу с законами);

II уровень – подзаконные акты. Они имеют подчиненный характер по отношению к законодательным актам и являются средством реализации законодательных норм. Подзаконные акты выстраиваются в иерархическую систему в зависимости от положения и компетенции органа, издававшего подзаконный акт:

- постановления Правительства Республики Беларусь;
- постановления республиканских органов государственного управления (Министерства по налогам и сборам (МНС) Республики Беларусь, Государственного таможенного комитета Республики Беларусь и др.);
- решения органов местного управления и самоуправления. Нормативные правовые акты республиканских органов имеют обязательную силу на всей территории Республики Беларусь, а решения местных органов управления и самоуправления – на территории соответствующих административных единиц.

Законодательные и подзаконные акты по налогообложению вступают в силу не ранее дня их опубликования или доведения до всеобщего сведения иным законным способом.

Налоговый кодекс Республики Беларусь – это основной документ, в котором комплексно регламентированы все направления налоговых отношений в государстве. Налоговый кодекс состоит из Общей и Особенной частей. Общая часть Налогового кодекса Республики Беларусь, вступившая в силу с января 2003 г., определяет общую правовую основу налогообложения, его понятийный и процедурный аппарат. В Особенной части Налогового кодекса, введенной с 01.01.2010 г., выстраивается конкретный механизм исчисления и уплаты каждого из предусмотренных налогов, сборов (пошлин).

Общая часть Налогового кодекса Республики Беларусь состоит из четырех разделов, каждый из которых регламентирует отдельную сферу налоговых отношений.

Согласно НК Республики Беларусь *участниками налоговых отношений являются:*

- 1) организации и физические лица, признаваемые *плательщиками*;
- 2) организации и физические лица, признаваемые *налоговыми агентами*;
- 3) Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь (МНС РБ) и его территориальные инспекции (*налоговые органы*);
- 4) Государственный таможенный комитет Республики Беларусь и таможи (*таможенные органы*);

5) республиканские органы государственного управления, органы местного управления и самоуправления, а также уполномоченные организации и должностные лица, осуществляющие в установленном порядке, помимо налоговых и таможенных органов, прием и взимание налогов, сборов (пошлин);

6) комитет государственного контроля Республики Беларусь и его органы, Министерство финансов Республики Беларусь и местные финансовые органы, иные уполномоченные органы – при решении вопросов, отнесенных к их компетенции НК и другим законодательством.

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

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

Виды плательщиков представлены на рис. 2.2.



Рис. 2.2. Плательщики налогов, сборов (пошлин)

Индивидуальными предпринимателями признаются физические лица, зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей. К индивидуальным предпринимателям в целях налогообложения приравниваются частные нотариусы и адвокаты.

В ряде случаев имеет место переложение налога формальным плательщиком (субъектом) на другое лицо, которое становится реальным исполнителем платежей, т. е. налоговым агентом. *Налоговым агентом* является юридическое или физическое лицо, простое товарищество, доверительный управляющий, иностранная организация, осуществляющая деятельность на территории Республики Беларусь через постоянное представительство, представительство иностранной организации, открытые в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь, которые являются источником выплаты доходов плательщику и (или) на которые в силу настоящего Кодекса и других актов налогового законодательства возлагаются обязанности по исчислению, удержанию у плательщика и перечислению в бюджет налогов, сборов (пошлин).

Плательщик может участвовать в отношениях, регулируемых налоговым законодательством, через своего законного или уполномоченного представителя, если иное не предусмотрено кодексом. *Представитель налогоплательщика* – это физическое или юридическое лицо, действующее от имени и по поручению официального налогоплательщика. Законными представителями плательщика:

- *организации* признаются лица, уполномоченные представлять указанную организацию на основании актов законодательства или учредительных документов этой организации;
- *физического лица* признаются лица, выступающие в качестве его представителей в соответствии с законодательством.

Носитель налога – это лицо, за счет которого в итоге осуществляется уплата налога. Например, ответственность за перечисление косвенных налогов в бюджет несет продавец, который является субъектом (или налогоплательщиком), а реальными носителями этих налогов являются потребители, которые возмещают налог, включаемый в цену товаров.

2.2. Элементы налога и налоговая терминология

В соответствии с Налоговым кодексом Республики Беларусь налог считается установленным только в случае, когда определены следую-

щие основные элементы налогообложения, характеризующие его социально-экономическую сущность:

- 1) субъект налога (плательщик);
- 2) объект налогообложения;
- 3) налоговая база;
- 4) налоговая ставка (ставки);
- 5) налоговый период;
- 6) порядок исчисления (методика расчета);
- 7) налоговые льготы;
- 8) сроки уплаты;
- 9) порядок уплаты.

1. *Субъект налога (плательщик)* – это организации и физические лица, на которые в соответствии с действующим налоговым законодательством возложена обязанность по уплате налогов, сборов (пошлин). На практике может иметь место перенесение обязанности платить налог с плательщика на другое лицо, называемое налоговым агентом. *Налоговый агент* – лицо, на которое в силу действующих актов налогового законодательства возлагаются обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет налога или сбора (например, при уплате подоходного налога с физических лиц).

2. *Объект налогообложения* – это обстоятельства, с наличием которых согласно действующему законодательству связано возникновение обязательства по уплате налогов, сборов. Например, доход, земельный участок, осуществление отдельных видов деятельности, обороты по реализации и т. д. Один и тот же объект может облагаться определенным налогом, сбором (пошлиной) у одного плательщика только один раз за соответствующий налоговый период.

Объектами налогообложения могут выступать товар, работа, услуга, их реализация, доход, поэтому для целей налогообложения необходимо их четкое определение.

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

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

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

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

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

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

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

3. *Налоговая ставка* – это величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы. Налоговые ставки могут быть твердые (установленные в абсолютной сумме, например, в евро, в белорусских рублях, в базовых величинах), процентные (адвалорные) и комбинированные. По содержанию различают ставки маргинальные (непосредственно указанные в нормативном акте о налоге), фактические (определяемые как отношение уплаченного налога к налоговой базе), экономические (определяемые как отношение уплаченного налога ко всему полученному доходу).

4. *Налоговая база* – это физическая, стоимостная или иная характеристика объекта налогообложения, принимаемая за основу для исчисления конкретной налоговой суммы.

5. *Налоговый период* – период времени (например, календарный месяц, квартал, год), по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, сбора (пошлины). Налоговый период может включать несколько отчетных периодов.

6. *Налоговые льготы* – это предоставляемые отдельным категориям плательщиков предусмотренные налоговым законодательством преимущества по сравнению с другими плательщиками, включая возможность не уплачивать налог, сбор (пошлину) или уплачивать их в меньшем размере.

Налоговые льготы устанавливаются в виде: освобождения от налога, сбора (пошлины); дополнительных налоговых вычетов и (или) скидок, уменьшающих налоговую базу либо сумму налога, сбора (пошлины); пониженных налоговых ставок; возмещения суммы уплаченного налога, сбора (пошлины); в ином виде.

7. *Порядок исчисления налогов, сборов (пошлин)*. Плательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, сбора (пошлины), в соответствии с законодательно определенной *методикой расчета*, подлежащую уплате (кроме случаев, когда обязанность по исчислению налога, сбора (пошлины) может быть возложена на налоговый или таможенный органы либо налогового агента).

8. *Сроки уплаты налогов, сборов (пошлин)* могут быть определены календарной датой, истечением периода времени, а также указанием на событие, которое должно наступить или произойти, или на действие, которое должно быть совершено. Если срок уплаты платежей, в том числе авансовыми платежами, приходится на государственный праздник или праздничный день, установленный и объявленный Президентом Республики Беларусь нерабочим днем, либо на выходной день, этот срок переносится на первый рабочий день после выходного (нерабочего) или праздничного дня.

9. *Порядок уплаты налогов, сборов (пошлин)*. Уплата налогов, сборов производится разовой уплатой всей причитающейся суммы налога, сбора в наличном или безналичном порядке в белорусских рублях (если иное не установлено законодательством). Порядок уплаты устанавливается применительно к каждому налогу, сбору (пошлине).

В качестве основных можно выделить следующие налоговые термины, относящиеся к процессу налогообложения:

Налоговое обязательство – обязанность плательщика (иного обязанного лица) при наличии обстоятельств, установленных налоговым законодательством, уплатить определенный налог, сбор (пошлину).

Налоговая декларация (расчет) – письменное заявление плательщика (иного обязанного лица) на бланке установленной формы о полученных доходах и осуществленных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога, сбора (пошлины) и (или) других данных, необходимых для исчисления и уплаты налога, сбора (пошлины).

Налоговый учет – это осуществляемый плательщиками учет объектов налогообложения и определение налоговой базы по налогам, сборам (пошлины) путем расчетных корректировок к данным бухгалтерского учета.

Двойное налогообложение – это неоднократное обложение одного и того же объекта налогообложения налогами одного вида за один и тот же период.

Международное двойное (многократное) налогообложение – это обложение сопоставимыми налогами в двух (или более) государствах одного налогоплательщика в отношении одного объекта за один и тот же период времени.

Налоговая юрисдикция – территория, на которой действуют самостоятельные налоговые законы.

Преференции – преимущества, льготы, предоставляемые отдельным государствам, организациям для поддержки отдельных видов деятельности. В отношениях между государствами преференции предоставляются как на условиях взаимности, так и в одностороннем порядке.

Налоговая оговорка – условие во внешнеторговых контрактах, договорах об оказании услуг, кредитных соглашениях, устанавливающее, что каждая из договаривающихся сторон обязуется оплатить за свой счет все налоги и сборы, полагающиеся по данной сделке на территории своей страны. Налоговая оговорка регулирует отношения между экспортерами и импортерами по поводу уплаты налогов.

Налоговым контролем признается система мер по контролю за исполнением налогового законодательства, осуществляемая должностными лицами налоговых органов в пределах их полномочий посредством учета плательщиков (иных обязанных лиц), проверок, мониторинга, опроса плательщиков и других лиц, проверки данных учета и отчетности, анализа информации об использовании электронных денег в качестве оплаты за товары (работы, услуги), имущественные права, осмотра движимого и недвижимого имущества, помещений и территорий, где могут находиться объекты, подлежащие налогообложению или используемые для извлечения дохода (прибыли), и в других формах, предусмотренных налоговым и иным законодательством.

2.3. Структура органов налоговой системы

Налоговые органы Республики Беларусь – это специальные государственные органы, обладающие правами юридического лица, которые в пределах своей компетенции проводят государственную политику и осуществляют регулирование и управление в сфере налогообложения. К налоговым органам относятся Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь (далее – МНС Республики Беларусь) и его территориальные областные, районные, районные в городах инспекции.

В случаях, предусмотренных законодательными актами, полномочиями налоговых органов могут обладать таможенные органы, Комитет государственного контроля и другие государственные органы.

Министерство по налогам и сборам выполняет ряд функций:

- контроль за соблюдением налогового законодательства;
- организация деятельности инспекций МНС, участие в подборе, расстановке, подготовке и переподготовке кадров;
- участие в разработке налоговой политики и положений законодательства, подготовка предложений по совершенствованию законодательства о налогах и предпринимательстве;
- проведение разъяснительной работы по вопросам применения законодательства о налогах и предпринимательстве, издание нормативных правовых актов по вопросам, отнесенным к компетенции МНС, разработка и утверждение форм налоговых деклараций, отчетов и других документов по расчету и уплате налогов и сборов;
- другие функции.

В соответствии с Налоговым кодексом налоговые инспекции на местах (областные, районные и районные в городах) имеют право:

- получать от плательщиков необходимые для исчисления и уплаты налогов, сборов (пошлин) документы и иную информацию относительно деятельности и имущества плательщика;
- вызывать в налоговые органы плательщиков, а также других лиц, имеющих документы и информацию о деятельности плательщика, в отношении которого проводится налоговая проверка;
- заявлять ходатайства и подавать иски в суд о ликвидации организаций, об исключении индивидуального предпринимателя из Единого государственного регистра юридических лиц и индивидуальных предпринимателей (ИП); о лишении организаций, ИП лицензий на осуществление определенных видов деятельности; о признании их дея-

тельности незаконной, а сделок недействительными в случае нарушения установленного порядка осуществления деятельности; о взыскании налога, сбора (пошлины), пени за счет имущества плательщика; об экономической несостоятельности плательщика;

- бесплатно получать необходимую информацию от государственных органов, организаций и физических лиц;

- при проведении налоговой проверки проверять документы, бухгалтерские и статистические и другие отчеты, касающиеся исчисления и уплаты налогов, сборов, наличные деньги в кассе и у подотчетных лиц, ценные бумаги и другое имущество; производить личный досмотр вещей, документов и ценностей, находящихся у должностных лиц организаций и физических лиц;

- взыскивать неуплаченные суммы налогов, сборов;

- приостанавливать операции плательщиков по их счетам в банке;

- проводить осмотр помещений и территории плательщика при проведении налоговой проверки; создавать налоговые посты на территории плательщика;

- проводить контрольную закупку товарно-материальных ценностей для проверки соблюдения налогового законодательства, правил приема наличных денежных средств;

- назначать инвентаризацию имущества, опечатывать кассы, места хранения документов и имущества плательщика; изымать документы плательщика при проведении выездной проверки;

- вносить в компетентные органы предложения о приостановлении выезда за пределы Республики Беларусь физических лиц до погашения ими задолженности по налогам, сборам;

- изымать вещи и товарно-материальные ценности плательщика, являющиеся объектами нарушения налогового законодательства.

Налоговые органы, реализуя свои права, обязаны:

- действовать в строгом соответствии с законодательством;

- контролировать соблюдение налогового законодательства, правильность исчисления, полноту и своевременность уплаты налогов, сборов (пошлин), пеней;

- вести учет плательщиков в Государственном реестре плательщиков и других реестрах;

- информировать плательщиков по вопросам исчисления и уплаты налогов, сборов (в том числе с помощью радио, телевидения, печатных изданий);

- проводить налоговые проверки;

- обеспечивать взыскание неуплаченных налогов, сборов, пеней;
- осуществлять зачет или возврат излишне уплаченных (или взысканных) сумм налогов, сборов, пеней, процентов по ним;
- соблюдать налоговую тайну и выполнять другие обязанности по закону.

Соблюдение налогового законодательства контролируется также Комитетом государственного контроля Республики Беларусь. Департамент финансовых расследований при Комитете государственного контроля является самостоятельным правоохранительным органом, осуществляющим предупреждение, выявление и пресечение налоговых преступлений, оперативно-розыскную деятельность и контроль за исполнением налогового законодательства (в том числе пресечение коррупции в налоговых органах, наложение ареста на имущество уклоняющихся от уплаты налогов лиц, проведение проверок, привлечение к административной и уголовной ответственности).

Государственный таможенный комитет руководит процессом исполнения налоговых обязательств по осуществляемым организациями и физическими лицами экспортно-импортным операциям. Таможенные органы следят за правильностью исчисления и уплаты таможенных платежей, оформлением соответствующих документов. Таможенные службы также имеют право приостанавливать операции плательщиков по счетам в банках при неисполнении ими налоговых обязательств по таможенным платежам.

Налоговые, таможенные органы и их должностные лица несут дисциплинарную, административную, уголовную и иную ответственность за неправильные решения, действия или бездействие, причиненный налогоплательщикам ущерб. Вопросами налогового управления также занимаются банки и другие кредитные учреждения.

Тема 3. Налоговый учет и налоговый контроль в Республике Беларусь

- 3.1. Налоговый учет: объекты и принципы ведения.
- 3.2. Налоговый контроль и формы его осуществления.
- 3.3. Ответственность плательщиков налогов, сборов (пошлин).

3.1. Налоговый учет: объекты и принципы ведения

Согласно ст. 62 Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь налоговым учетом признается осуществление плательщиками

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

Налоговый учет в Республике Беларусь – это ведение регулярного и непрерывного учета всех налогооблагаемых объектов, а также вычисление базы налогообложения посредством составления расчетных корректировок на основе данных бухгалтерского учета. Таким образом, налоговый учет применяется исключительно для определения полной и корректной суммы, подлежащей уплате в государственный бюджет, а также для реализации налогового контроля.

Путем отражения доходов и расходов регистры налогового учета формируют полную и достоверную информацию об объектах, подлежащих налогообложению, рассчитывают показатели, применяемые при вычислении налоговой базы, и определяют налоговые платежи за отчетный период.

Обязанность по ведению налогового учета полностью возложена на плательщика; порядок ведения определяется Налоговым кодексом.

Бухгалтерский и налоговый учет неотделимы друг от друга, а точнее, последний следует из первого. По окончании отчетного периода (в большинстве случаев это календарный месяц) организация подводит итоги своей хозяйственной деятельности. Финансовый результат – прибыль или убыток определяется как сумма полученных денежных средств от всех видов деятельности за вычетом общих расходов. На основании полученных данных заполняются налоговые декларации которые должны быть предоставлены в инспекцию Министерства по налогам и сборам (ИМНС) по месту постановки на учет в определенные сроки (как правило, не позднее 20-го числа, следующего за отчетным месяцем).

Законодательство определяет налоговую декларацию как некий письменный документ установленной формы от налогоплательщика, в котором сообщается обо всех полученных доходах и их источниках, понесенных в течение отчетного периода расходах, налоговых льготах и основаниях для их получения и, как результат, рассчитывается налогооблагаемая база и указывается итоговая сумма к перечислению в бюджет в счет уплаты налога за отчетный период.

Налоговая декларация может предоставляться в налоговый орган как на бумажном носителе, так и посредством электронного документооборота. Однако предприятия, являющиеся плательщиками налога на добавленную стоимость (НДС), и крупные организации (с численностью свыше 50 человек) в обязательном порядке направляют в налоговую инспекцию декларации в виде электронного документа.

Кроме того, Налоговый кодекс предоставляет возможность ИМНС получать от субъектов хозяйствования бухгалтерские отчеты; как правило, годовой баланс предоставляется организацией не позднее первого апреля следующего за отчетным годом.

Для ведения налогового учета в Республике Беларусь и последующего заполнения всех строк декларации организация должна ежемесячно составлять соответствующие регистры, виды и порядок составления которых определяются Инструкцией Министерства по налогам и сборам. Налоговый учет выделяет регистры доходов, расходов и расчетных корректировок.

Регистры доходов – это:

Реестр доходов от реализации, включающий в себя выручку от продажи произведенной продукции и оказанных услуг, от перепродажи товаров, а также от реализации иных ценностей (список организации расширяет в зависимости от сферы своей деятельности);

Реестр доходов от внереализационных операций;

Реестр доходов из-за рубежа, возникающих в результате ведения организацией внешнеэкономической деятельности.

Регистры расходов – это:

Реестр расходов от реализации, включающий в себя расходы на производство и продажу собственной продукции и оказание услуг, затраты по перепродаже товаров, а также издержки, понесенные при реализации любых других ценностей;

Реестр расходов от внереализационных операций;

Реестр расходов из-за рубежа, связанных с осуществлением деятельности за пределами Республики Беларусь.

Регистр расчетных корректировок отражает информацию о произведенных изменениях в данных бухгалтерского учета. В нем указывают значения показателей до осуществления корректировки, основания для ее проведения, сумму, на которую были увеличены или уменьшены данные, стоимостную оценку параметров после проведения данной операции и итоговое значение показателей бухгалтерского учета после проведения всех расчетных корректировок.

Налоговым учетом признается осуществление плательщиками учета объектов налогообложения и определения налоговой базы по налогам, сборам (пошлинам) путем расчетных корректировок к данным бухгалтерского учета.

Налоговый учет ведется исключительно в целях налогообложения и осуществления налогового контроля.

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

Таким образом, Налоговым кодексом Республики Беларусь установлено, что регистром налогового учета как минимум является налоговая декларация (расчет) по соответствующему налогу. Ведение иных налоговых регистров устанавливается другими актами законодательства применительно к каждому налогу.

Плательщик составляет и представляет за соответствующий налоговый либо отчетный период в налоговый орган по месту постановки на учет, а в случаях установленных законодательными актами, и в налоговый орган по месту расположения объектов налогообложения налоговые декларации по налогам, сборам (пошлинам), а также другие необходимые документы, связанные с налогообложением.

Налоговой декларацией (расчетом) признается письменное заявление плательщика (иного обязанного лица) на бланке установленной формы о полученных доходах и об осуществленных расходах, источниках доходов, о налоговых льготах и об исчисленной сумме налога, сбора (пошлины) и (или) о других данных, необходимых для исчисления и уплаты налога, сбора (пошлины).

Налоговая декларация (расчет) представляется каждым плательщиком в течение сроков и в части деятельности, по каждому налогу, сбору (пошлине), в отношении которых он признан плательщиком, и при наличии объектов налогообложения.

Налоговый орган не вправе отказать в принятии налоговой декларации и обязан проставить по просьбе плательщика (иного обязанного лица) на копии налоговой декларации (расчета) отметку о принятии и дату ее получения при получении налоговой декларации (расчета) на бумажном носителе либо передать плательщику (иному обязанному лицу) подтверждение в виде электронного документа при получении налоговой декларации (расчета) с помощью программных и технических средств.

Налоговые органы не вправе требовать от плательщика включения в налоговую декларацию данных, не связанных с исчислением и уплатой налога, сбора (пошлины).

При обнаружении в налоговой декларации, поданной за прошлый налоговый период либо за прошлый отчетный период текущего налогового периода, неполноты сведений или ошибок, приводящих к занижению (завышению) подлежащей уплате суммы налога, сбора (пошлины), плательщик должен внести изменения или дополнения в налоговую декларацию. Соответствующие сведения о вносимых изменениях и дополнениях отражаются в налоговой декларации, представляемой, как правило, за очередной отчетный период текущего налогового периода.

Налоговая декларация по налогу, сбору (пошлине) с внесенными изменениями и дополнениями не представляется в период проведения выездной налоговой проверки за налоговый либо отчетный период, подвергаемый налоговой проверке.

Министерством по налогам и сборам Республики Беларусь устанавливаются:

формы налоговых деклараций (расчетов) по налогам, сборам (пошлинам) и порядок их заполнения;

форматы представления налоговых деклараций (расчетов) по налогам, сборам (пошлинам) в виде электронного документа, порядок их заполнения и представления в налоговые органы, а также порядок приема, обработки, порядок и сроки хранения таких налоговых деклараций (расчетов) в налоговых органах;

формат подтверждения о приеме налоговой декларации (расчета) в виде электронного документа.

Регистром налогового учета является также книга покупок. Книга покупок предназначена для регистрации расчетных документов, подтверждающих уплату налога при приобретении объектов, в которых указаны реквизиты по налогу, а также получаемых от поставщиков первичных учетных документов, применяемых при отгрузке объектов, в которых указаны реквизиты по налогу, в целях определения суммы налога (суммы налоговых вычетов), подлежащей зачету (возмещению).

Под объектом учета понимается формирование показателей, которые отражают данные о доходах, учитываемых в отчетном периоде, а также затратах, учитываемых в составе признанных расходов отчетно-

го периода, через алгоритм расходов будущих периодов, формирование стоимости амортизируемого имущества и т. п.

Элементами налогового учета признаются показатели, имеющие соответствующие характеристики и учитываемые либо исключаемые при определении размера налоговой базы, в соответствии с налоговым законодательством, в том числе доходы и расходы плательщиков.

Информация об объектах налогообложения и элементах налогового учета подлежит систематизации и накоплению в расчете налоговой базы и (или) регистрах налогового учета, являющихся сводными формами отражения такой информации за налоговый и (или) отчетный период, сгруппированной в соответствии с требованиями налогового законодательства, без распределения (отражения) по счетам бухгалтерского учета.

3.2. Налоговый контроль и формы его осуществления

В соответствии со ст. 84 НК Республики Беларусь *налоговым контролем* признается система мер по контролю за исполнением налогового законодательства, осуществляемая должностными лицами налоговых органов в пределах их полномочий.

В данной формулировке состав субъектов, осуществляющих налоговый контроль, ограничен и включает только налоговые органы, но если рассматривать налоговый контроль как составную часть финансового контроля, то следует отметить что в Республике Беларусь контроль за правильностью исчисления, полнотой содержания и уплаты налогов осуществляют также Государственный таможенный комитет Республики Беларусь, Комитет государственного контроля Республики Беларусь, ФСЗН, органы ведомственного контроля, аудиторы и аудиторские организации.

Контроль проводится путем:

- 1) учета плательщиков (иных обязанных лиц);
- 2) проведения проверок.

Учет плательщиков (иных обязанных лиц) является базовой формой не столько налогового контроля, сколько администрирования в целом. Реализуется путем присвоения каждому плательщику его учетного номера (УНП), который является средством идентификации всей информации о нем, аккумулируемой налоговыми органами. В настоящее время для большинства плательщиков УНП присваивается автоматически по факту их государственной регистрации. Сведения о пла-

тельщике с момента постановки его на учет признаются налоговой тайной. Налоговые органы осуществляют внесение сведений о постановке на учет плательщиков в Государственный реестр плательщиков (иных обязанных лиц).

Основной формой налогового контроля является проведение проверок.

Методы и способы поведения проверок закреплены постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 31 декабря 2009 г. № 88 «О методах и способах проведения проверок налоговыми органами», в соответствии с Указом № 510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь».

Установлено, что при проведении налоговыми органами проверок используются методы документальной и фактической, сплошной и (или) выборочной проверки.

Методом документальной проверки осуществляются:

изучение действующей у проверяемого плательщика (иного обязанного лица) системы внутрихозяйственного учета, контроля и экономического анализа;

исследование документов в целях установления соблюдения требований законодательства по совершенным хозяйственным и финансовым операциям;

анализ первичных учетных и расчетных документов с целью определения их подлинности, принадлежности и соответствия установленным требованиям;

сопоставление данных бухгалтерского и (или) налогового учета с данными отчетности, данных учета и отчетности с соответствующими плановыми данными (сметой, балансом доходов и расходов и др.);

соотнесение записей, документов и фактических данных по одним операциям с записями, документами и фактическими данными по связанным с ними другим операциям проверяемого плательщика (иного обязанного лица) и (или) с записями, документами и фактическими данными, полученными от других организаций и физических лиц;

сличение имеющихся выписок банка по текущим и другим счетам с подлинными записями по этим счетам в банке, а также ознакомление с документами, послужившими основанием для производства таких записей;

оценка соответствия заключенных сделок требованиям законодательства Республики Беларусь по форме, содержанию и исполнению.

При проведении фактической проверки осуществляется применение необходимых способов проверки с учетом состояния бухгалтерского и (или) налогового учета и вопросов, возникающих при анализе документов проверяемого плательщика (иного обязанного лица).

Методом сплошной проверки осуществляется анализ всех взаимосвязанных финансово-хозяйственных операций и документов, которыми оформлялись эти операции.

Методом выборочной проверки осуществляется анализ части документов. При этом используется экономический анализ показателей, характеризующих различные стороны хозяйственной деятельности плательщика. В ходе экономического анализа отдельные записи бухгалтерского (налогового) учета сверяются с взаимосвязанными первичными документами, выявляются неверно отраженные (не отраженные) в учете факты финансово-хозяйственной деятельности, выясняются причины ошибок и искажений, осуществляется проверка соблюдения плательщиком правил учета хозяйственных операций.

Способами осуществления налоговыми органами проверок являются:

- проведение встречных проверок;
- осмотр используемых для осуществления деятельности территорий, помещений и иных объектов плательщика (иного обязанного лица);
- проведение личного досмотра;
- контрольный обмер выполненных объемов работ и произведенных затрат на объектах строительства (в том числе реконструкции, ремонта, реставрации, благоустройства);
- назначение инвентаризации имущества плательщика (иного обязанного лица);
- контрольная закупка товарно-материальных ценностей либо контрольное оформление заказов на выполнение работ (оказание услуг);
- иные определенные законодательными актами способы.

В соответствии с Налоговым кодексом налоговые органы проводят следующие проверки:

1. Камеральные проверки.

Целью камеральной проверки является предоставление плательщику права самостоятельно устранить нарушение, выявленное налоговым органом, и доплатить налог, сбор (пошлину).

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, имеющихся в налоговом органе. Камеральная проверка проводится без выдачи предписания на ее проведение.

Камеральная проверка включает предварительный и (или) последующий этапы ее проведения.

Налоговый орган вправе получать от плательщика при проведении: предварительного этапа камеральной проверки – пояснения по исчислению, уплате налогов, сборов (пошлин) и соблюдению порядка заполнения налоговых деклараций (расчетов); последующего этапа камеральной проверки – первичные учетные документы, подтверждающие обоснованность применения налоговых льгот, правомерность применения налоговых вычетов, обоснованность учитываемых при налогообложении затрат, внереализационных расходов и (или) документы, на основании которых уменьшены подлежащие уплате в бюджет суммы налогов.

Таким образом, на предварительном этапе камеральной проверки устанавливаются:

- своевременность постановки на учет в налоговых органах;
- своевременность представления налоговых деклараций (расчетов);
- соблюдение порядка заполнения налоговых деклараций (расчетов);
- правильность оформления реквизитов налоговой декларации (расчета);
- соответствие указанных в налоговой декларации (расчете) реквизитов плательщика сведениям, содержащимся в Государственном реестре плательщиков (иных обязанных лиц);
- правильность арифметического подсчета сумм налогов, сборов (пошлин), пеней, подлежащих уплате в бюджет согласно представленной налоговой декларации (расчету);
- своевременность и полнота уплаты в бюджет налогов, сборов (пошлин), пеней.

В настоящее время большинство плательщиков налогов используют систему электронного декларирования, поэтому основная часть проверочных процедур камеральной проверки автоматизирована и проводится на стадии формирования плательщиком электронной декларации.

При выявлении нарушений в порядке заполнения декларации формируется перечень ошибок, после исправления которых плательщик должен направить в налоговый орган налоговую декларацию (расчет).

В электронном и письменном виде плательщику направляется сообщение установленной формы, с предложением не позднее пяти ра-

бочих дней со дня получения сообщения внести в нее соответствующие исправления и (или) представить пояснения.

Последующим этапом камеральной проверки устанавливаются:

- полнота исчисления налогов, сборов (пошлин) и достоверность сведений, указанных плательщиком в налоговых декларациях (расчетах) и других документах, обязанность представления которых установлена законодательством либо их непредставление;

- соответствие данных, содержащихся в налоговой декларации (расчете) и прилагаемых к ней документах и (или) информации, иным имеющимся в налоговом органе документам и (или) информации о деятельности плательщика;

- обоснованность применения плательщиком налоговых ставок и налоговых льгот;

- соблюдение требований законодательства, контроль за которым возложен на налоговые органы;

- иные вопросы, связанные со своевременным и полным исполнением налоговых обязательств.

При выявлении в ходе последующего этапа камеральной проверки неполноты сведений, ошибок в налоговой декларации плательщику направляется уведомление с предложением не позднее десяти рабочих дней со дня его направления представить дополнительные документы, информацию и (или) пояснения, либо внести соответствующие исправления в налоговую декларацию (расчет) и (или) документы, либо представить налоговую декларацию (расчет).

Если по результатам рассмотрения представленных плательщиком дополнительных сведений и пояснений установлен факт совершения правонарушения и (или) не подтверждаются право на налоговые льготы, правомерность применения налоговых вычетов, обоснованность учитываемых при налогообложении затрат, внереализационных расходов и др., составляется акт камеральной проверки.

Налоговый орган при составлении акта исчисляет подлежащие уплате суммы налогов, сборов (пошлин). Акт камеральной проверки должен быть составлен не позднее трех месяцев со дня, следующего за днем истечения срока направления уведомления о необходимости предоставления дополнительных документов.

Акт камеральной проверки составляется по установленной форме в двух экземплярах. Днем составления акта камеральной проверки является день подписания акта должностным лицом налогового органа, проводившим проверку.

Результаты камеральной проверки, в ходе которой не выявлены нарушения законодательства, документально не оформляются. Акт камеральной проверки не составляется в случае выявления в ходе камеральной проверки нарушения законодательства, содержащего признаки административного правонарушения, но не влекущего доплату налогов, сборов (пошлин).

2. Выездные проверки.

Выездные проверки назначаются руководителем (его заместителем) налогового органа, проводящего проверку. Выездная проверка проводится, как правило, должностными лицами налогового органа по месту постановки на учет плательщика. В выездной проверке, назначенной руководителем (его заместителем) вышестоящего налогового органа, могут принимать участие должностные лица нижестоящих налоговых органов. Выездная проверка проводится налоговыми органами на основании предписания руководителя (его заместителя) налогового органа, проводящего проверку, заверенного печатью налогового органа или оформленного на фирменном бланке.

В части вопросов соблюдения налогового законодательства проверки проводятся за период, не превышающий пяти календарных лет, предшествующих году, в котором в установленном порядке принято решение о назначении проверки, и за истекший период текущего календарного года.

Указанный период не ограничивается в случае: проведения проверки по поручениям Президента Республики Беларусь, Совета Министров Республики Беларусь, Председателя Комитета государственного контроля Республики Беларусь и его заместителей, Генерального прокурора и его заместителей; проведения проверки по поручениям органов уголовного преследования по возбужденным уголовным делам; проведения дополнительной проверки.

В соответствии с налоговым законодательством Республики Беларусь в составе выездных проверок можно выделить следующие виды:

- *дополнительная проверка* – назначается для подтверждения обоснованности доводов, изложенных в возражениях по акту проверки либо в жалобе на решение налогового органа, либо по причине несоблюдения должностным лицом налогового органа установленного порядка назначения и проведения проверок. Срок – не более 10 рабочих дней;

- *тематическая оперативная проверка* – проводится в целях оперативного выявления и пресечения нарушений в момент их совершения: установление фактов незарегистрированной предприниматель-

ской деятельности, проверки по заявлению или жалобам потребителей (такой проверке, как правило, подвергаются субъекты хозяйствования, деятельность которых связана с приемом наличных денежных средств). Срок – не более 3 рабочих дней;

- *встречная проверка* – проводится в отношении субъектов хозяйствования, с которыми у плательщика, подвергшегося выездной проверке, имелись хозяйственные отношения. Проводится в целях подтверждения факта и содержания отдельных хозяйственных операций, которые, по мнению проверяющих, связаны с риском допущения нарушений или для оценки возможности взыскания задолженности по налогам с дебиторов плательщика. По результатам встречной проверки меры ответственности в отношении контрагента или третьих лиц проверяемого субъекта не применяются;

- *наблюдение хронометражным методом* (наблюдение) при проведении выездной проверки – проверка, целью которой является установление фактической выручки (дохода) плательщика за период, в течение которого осуществляется наблюдение.

Наблюдение осуществляется в обслуживающих объектах плательщика: осуществляющего общественное питание; осуществляющего бытовое обслуживание населения; оказывающего медицинские услуги.

Проведению наблюдения хронометражным методом предшествует большая аналитическая работа. Проверяющим в процессе наблюдения устанавливается расчетная среднедневная выручка, которая сравнивается со среднедневной выручкой, определенной в налоговой декларации. В случае превышения более чем на 30 % налоговый орган производит корректировку налоговой базы для исчисления налогов. Минимальная продолжительность наблюдения в каждом из обслуживающих объектов составляет семь последовательных календарных дней его функционирования. При этом наблюдение должно осуществляться на протяжении всего времени функционирования такого объекта в течение дня.

3.3. Ответственность плательщиков налогов, сборов (пошлин)

За совершение налоговых правонарушений (невыполнение или ненадлежащее выполнение возложенных на плательщика обязанностей) предусматриваются следующие *виды ответственности* юридических лиц, их должностных лиц, индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц: *административная, уголовная и уплата пеней.*

Уголовная ответственность в отношении должностных лиц наступает, если в результате налогового правонарушения нанесен ущерб организациям, гражданам или государству в размерах, превышающих 1000 базовых величин. Меры административной ответственности предусмотрены Кодексом Республики Беларусь об административных правонарушениях (далее – КоАП Республики Беларусь). Различаются они в зависимости от вида нарушений и их повторяемости, типа плательщика, степени его вины, имущественного положения, обстоятельств, смягчающих и отягчающих ответственность.

Административная ответственность наступает за совершение плательщиком, налоговым агентом, иным обязанным лицом одного из следующих налоговых правонарушений:

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

За допущенные административные правонарушения налагается административное взыскание в виде штрафа, величина которого может быть определена в базовых величинах и (или) в процентах.

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.

По налоговым нарушениям (за исключением выявленных в результате камеральных налоговых проверок) суммы штрафов исчисляются с суммы превышения доначисленных налогов, сборов (пошлин) по итогам календарного года (его части) над суммой налогов, сборов (по-

шлин), уменьшенных за тот же период. Административное взыскание не налагается за неуплату, неполную уплату суммы налога, сбора в установленный срок, если плательщик уплатил причитающуюся сумму налогов, сборов (пошлин) до назначения проверки, в результате которой может быть обнаружена такая неуплата или неполная уплата. Штрафные санкции применяются к налогоплательщикам по каждому году отдельно. При этом может действовать обратная сила закона, если на момент выявления правонарушения акты законодательства смягчают или отменяют ответственность за нарушения порядка налогообложения.

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

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

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

Нарушение установленного срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе при наступлении сроков уплаты налогов,

сборов (пошлин) и просрочке более двух рабочих дней при совершении административного правонарушения должностным лицом юридического лица влечет предупреждение или наложение штрафа в размере пяти десятых базовой величины за каждую полную или неполную неделю просрочки, но не более пяти базовых величин.

Осуществление деятельности без постановки на учет в налоговом органе влечет наложение штрафа на юридическое лицо в размере 20 % от доходов, полученных в результате такой деятельности, но не менее семидесяти базовых величин.

Нарушение плательщиком установленного срока представления в налоговый орган информации об открытии (закрытии) счета в банке при просрочке не более одного рабочего дня либо не более пяти рабочих дней в случае неосуществления операций по счету влечет наложение штрафа на юридическое лицо в размере пяти базовых величин.

Нарушение плательщиком установленного срока представления в налоговый орган информации об открытии (закрытии) счета в банке при просрочке более пяти рабочих дней, а также от двух до пяти рабочих дней включительно, в период которой осуществлялись операции по счету, в том числе совершенное должностным лицом юридического лица, влечет наложение штрафа в размере двух базовых величин за каждый полный или неполный месяц просрочки, но не более двадцати базовых величин, а на юридическое лицо – десяти базовых величин с увеличением на десять базовых величин за каждый полный или неполный месяц просрочки, но не более семидесяти базовых величин.

Нарушение плательщиком, налоговым агентом, иным обязанным лицом установленного срока представления в налоговый орган налоговой декларации (расчета) при отсутствии подлежащей уплате суммы налога, сбора (пошлины), если просрочка не превысила трех месяцев, влечет наложение штрафа на индивидуального предпринимателя в размере от двух десятых базовой величины до двух базовых величин, а на юридическое лицо – от одной до десяти базовых величин.

Нарушение плательщиком, налоговым агентом, иным обязанным лицом установленного срока представления в налоговый орган налоговой декларации (расчета) при наличии подлежащей уплате суммы налога, сбора (пошлины) либо при просрочке более трех месяцев, в том числе совершенное должностным лицом юридического лица, влечет наложение штрафа в размере двух базовых величин с увеличением его на пять десятых базовой величины за каждый полный или неполный месяц просрочки, но не более десяти базовых величин, на инди-

видуального предпринимателя – в размере 10 % от суммы налога, сбора (пошлины), подлежащей уплате, но не менее двух базовых величин, а на юридическое лицо – в размере 10 % от суммы налога, сбора (пошлины), подлежащей уплате, но не менее десяти базовых величин.

Нарушение физическим лицом, не являющимся должностным лицом юридического лица или индивидуальным предпринимателем, – плательщиком, налоговым агентом, иным обязанным лицом установленного срока представления в налоговый орган налоговой декларации (расчета) при наличии подлежащей уплате суммы налога, сбора (пошлины) либо при просрочке более двенадцати месяцев влечет наложение штрафа в размере двух базовых величин с увеличением его на пять десятых базовой величины за каждый полный или неполный месяц просрочки, но не более десяти базовых величин.

Нарушение плательщиком, иным обязанным лицом правил учета объектов налогообложения и (или) доходов, расходов, других элементов налогового учета, а также отсутствие у налогового агента учета начисленных и выплаченных плательщику доходов, если эти деяния не повлекли за собой неуплату или неполную уплату сумм налогов, сборов (пошлин), влекут наложение штрафа на индивидуального предпринимателя в размере от двух до десяти базовых величин, а на юридическое лицо – от пяти до пятидесяти базовых величин.

Неуплата или неполная уплата плательщиком, иным обязанным лицом суммы налога, сбора (пошлины) влекут наложение штрафа на индивидуального предпринимателя в размере 20 % от неуплаченной суммы налога, сбора (пошлины), но не менее двух базовых величин, а на юридическое лицо – в размере 20 % от неуплаченной суммы налога, сбора (пошлины), но не менее десяти базовых величин.

Невыполнение или выполнение не в полном объеме налоговым агентом в установленный срок обязанности по удержанию и (или) перечислению суммы налога, сбора (пошлины), если неудержанная и (или) не перечисленная сумма налога, сбора (пошлины) составляет не более четырех базовых величин для индивидуального предпринимателя, не более десяти базовых величин для юридического лица, а сумма налога, сбора (пошлины), не удержанная и (или) не перечисленная в бюджет, не превышает 5 % от удержанных и перечисленных в бюджет за проверенный период сумм налога, сбора (пошлины), влекут наложение штрафа на индивидуального предпринимателя в размере от двух десятых до двух базовых величин, а на юридическое лицо – от одной до десяти базовых величин.

Открытие банком и (или) небанковской кредитно-финансовой организацией счета организации или индивидуальному предпринимателю без предъявления ими документов, подтверждающих постановку на учет в налоговом органе, а также открытие счета при наличии у банка и (или) небанковской кредитно-финансовой организации решения органа Комитета государственного контроля Республики Беларусь, налогового или таможенного органа о приостановлении операций по счетам этих лиц, в том числе совершенные должностным лицом юридического лица, влекут наложение штрафа в размере от двадцати до пятидесяти базовых величин, а на юридическое лицо – от ста тридцати до двухсот базовых величин.

СОДЕРЖАНИЕ

Введение.....	3
Список рекомендуемой литературы.....	4
Теоретические и законодательные основы налогообложения	5
Тема 1. Налоги в системе экономических отношений	5
Тема 2. Налоговая система Республики Беларусь	23
Тема 3. Налоговый учет и налоговый контроль в Республике Беларусь.....	37

Учебное издание

Петракович Анна Владимировна
Язкова Галина Васильевна

НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

В трех частях

Часть 1

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И ЗАКОНОДАТЕЛЬНЫЕ ОСНОВЫ
НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Курс лекций

Редактор *С. Н. Кириленко*
Технический редактор *Н. Л. Якубовская*
Корректор *А. С. Зайцева*

Подписано в печать 04.11.2019. Формат 60×84 ¹/₁₆. Бумага офсетная.
Ризография. Гарнитура «Таймс». Усл. печ. л. 3,25. Уч.-изд. л. 2,81.
Тираж 50 экз. Заказ .

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия».
Свидетельство о ГРИИРПИ № 1/52 от 09.10.2013.
Ул. Мичурина, 13, 213407, г. Горки.

Отпечатано в УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия».
Ул. Мичурина, 5, 213407, г. Горки.