

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА  
И ПРОДОВОЛЬСТВИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

ГЛАВНОЕ УПРАВЛЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ, НАУКИ И КАДРОВ

Учреждение образования  
«БЕЛОРУССКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ  
СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННАЯ АКАДЕМИЯ»

А. В. Петракович, А. В. Сакович

# **НАЛОГИ** **И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ**

Раздел 1

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И ЗАКОНОДАТЕЛЬНЫЕ ОСНОВЫ  
НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

*Курс лекций*

*для студентов, обучающихся по специальностям*

*Финансы и кредит,*

*Бухгалтерский учет, анализ и аудит*

Горки  
БГСХА  
2025

# РАЗДЕЛ 1

## ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И ЗАКОНОДАТЕЛЬНЫЕ ОСНОВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

### Тема 1. Налоговая система Республики Беларусь

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

1.2. Элементы налога и налоговая терминология.

1.3. Структура органов налоговой системы.

#### 1.1. 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. 1.1).



Рис. 1.1. 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 налого-

вой 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 существенно 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 налогоплательщиками 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 бух-

галтерией нанимателя до выплаты дохода, что исключает возможность уклонения от уплаты налога).

Наряду с общим порядком налогообложения применяются специальные режимы налогообложения для резидентов СЭЗ, ПВТ, индивидуальных 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. 1.2.



Рис. 1.2. 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.

## 1.2. Элементы налога и налоговая терминология

В соответствии с Налоговым кодексом Республики Беларусь налог считается установленным только в случае, когда определены следующие 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 обязательств по уплате налогов, сборов. Например, доход, зе-

мельный 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 (пошлинам) 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.

### **1.3. 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 деятельности 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, причинен-

ный налогоплательщикам ущерб. Вопросами налогового управления также занимаются банки и другие кредитные учреждения.

## **Тема 2. Налоговый учет и налоговый контроль в Республике Беларусь**

- 2.1. Налоговый учет: объекты и принципы ведения.
- 2.2. Налоговый контроль и формы его осуществления.
- 2.3. Ответственность плательщиков налогов, сборов (пошлин).

### **2.1. 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 организация 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 отчетного 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.

## **2.2. 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 плательщике 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.

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 рабочих 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, внебюджетных 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 предпринимательской 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, подвергнувшегося 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.

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

Указом Президента 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 индивидуального 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.

