

Министерство образования Республики Беларусь  
Учреждение образования «Витебский государственный  
университет имени П.М. Машерова»  
Кафедра гражданского права и гражданского процесса

**А.В. Губаревич**

# **НАЛОГОВОЕ ПРАВО**

*Курс лекций*

*Витебск  
ВГУ имени П.М. Машерова  
2017*

УДК 336.2:346.6(075.8)

ББК 67.402.23я73

Г93

Печатается по решению научно-методического совета учреждения образования «Витебский государственный университет имени П.М. Машерова». Протокол № 1 от 19.10.2017 г.

Автор: старший преподаватель кафедры гражданского права и гражданского процесса ВГУ имени П.М. Машерова  
**А.В. Губаревич**

Рецензент:

заведующий кафедрой гражданского права и гражданского процесса  
ВГУ имени П.М. Машерова, кандидат юридических наук,  
доцент *И.И. Шматков*

**Губаревич, А.В.**

**Г93** Налоговое право : курс лекций / А.В. Губаревич. – Витебск : ВГУ имени П.М. Машерова, 2017. – 104 с.

Курс лекций подготовлен в соответствии с учебной программой по дисциплине «Налоговое право» для студентов дневной и заочной форм обучения юридического факультета. Содержит все основные темы, раскрывающие суть налогового права. Материал изложен в соответствии с действующим законодательством по состоянию на 1 сентября 2017 года.

УДК 336.2:346.6(075.8)

ББК 67.402.23я73

© Губаревич А.В., 2017

© ВГУ имени П.М. Машерова, 2017

## СОДЕРЖАНИЕ

Введение .....	4
Тема 1. Общие понятия налогового права и налогообложения .....	5
Тема 2. Налоговая система Республики Беларусь .....	16
Тема 3. Налоговые правоотношения .....	21
Тема 4. Налоговое обязательство .....	33
Тема 5. Государственная поддержка юридических лиц и ИП .....	41
Тема 6. Ответственность за налоговые правонарушения .....	45
Тема 7. Налоговый контроль .....	57
Тема 8. Налоги, взимаемые с организаций и с физических лиц .....	93
Тема 9. Особые режимы налогообложения .....	97

## ВВЕДЕНИЕ

Налоговое право является подотраслью финансового права. Как учебная дисциплина налоговое право изучает налоговую систему государства, в том числе порядок исполнения налогового обязательства, налоговый контроль, ответственность за совершение налоговых правонарушений, а также порядок взимания отдельных налоговых платежей.

Цель преподавания курса налогового права состоит в том, чтобы дать студентам систему необходимых теоретических понятий данной дисциплины; ознакомить с системой и нормами действующего налогового законодательства, а также законодательства, регулирующего вопросы ответственности за налоговые правонарушения; дать определенные практические навыки работы с этим законодательством и его применения в практической работе.

В процессе изучения налогового права решаются следующие задачи:

- Во-первых, ознакомить студентов с действующей налоговой системой Республики Беларусь, основными принципами налогообложения, правовым положением налогоплательщиков, налоговых органов.
- Во-вторых, раскрыть суть правоотношений между государством, налогоплательщиками, иными субъектами, связанных с исчислением, уплатой и контролем за поступлением обязательных платежей в бюджет.
- В-третьих, раскрыть такие понятия, как: налоги, сборы, пошлины, налоговое бремя, составные элементы налога. Сформировать практические навыки умения работы с нормативно-правовыми актами действующего налогового законодательства.

Задачи изучения дисциплины:

- рассмотреть основы организации деятельности государства в сфере налогообложения;
- раскрыть понятие и дать характеристику налоговой системе государства;
- раскрыть понятие и значение налогового контроля, его формы и методы, порядок осуществления;
- определить понятие и порядок исполнения налогового обязательства;
- рассмотреть виды, основания и порядок привлечения к ответственности за налоговые правонарушения;
- привить студентам навыки работы с нормативными актами и процессуальными документами, составляемыми в ходе осуществления деятельности в сфере налогообложения.

Информационно-методическую часть данного курса лекций составляют нормативные правовые акты такие как: Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть), Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть), Кодекс Республики Беларусь об административных правонарушениях, Процессуально-исполнительный кодекс Республики Беларусь об административных правонарушениях, Уголовный кодекс Республики Беларусь, Указ Президента Республики Беларусь от 16.10.2009 № 510.

# Тема 1

## ОБЩИЕ ПОНЯТИЯ НАЛОГОВОГО ПРАВА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

### 1.1 Понятие, предмет и система налогового права

**Налоговое право** – совокупность финансово-правовых норм, регулирующих общественные отношения по установлению, введению и взиманию в бюджеты различных уровней и государственные внебюджетные фонды обязательных платежей.

Основания возникновения, изменения и прекращения налоговых правоотношений предусматриваются **налогово-правовой нормой** – т.е. общеобязательным правилом поведения в сфере налоговых отношений, установленным государством, соблюдение которого обеспечивается в необходимых случаях силой принуждения.

**Предметом налогового права** является группа однородных отношений, складывающихся между государством, налогоплательщиками и иными лицами по поводу установления, введения и взимания налогов.

Выделяют следующие элементы, составляющие предмет правового регулирования налогового права:

1. Положения, определяющие состав и построение системы налогов, сборов (пошлин), взимаемых в бюджет Республики Беларусь.
2. Основные принципы налогообложения в Республике Беларусь.
3. Регулирование властных отношений по установлению, введению, изменению, прекращению действия налогов, сборов (пошлин).
4. Регулирование отношений, возникающих в процессе исполнения налогового обязательства.
5. Регулирование отношений, возникающих в процессе осуществления налогового контроля.
6. Порядок обжалования решений налоговых органов, действий их должностных лиц.
7. Установление прав и обязанностей плательщиков, налоговых органов и других участников отношений.
8. Регулирование отношений, возникающих в процессе привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений.
9. Регулирование отношений, возникающих в процессе установления, введения и взимания конкретных видов налогов, сборов (пошлин).

Исходя из предмета, налоговое право можно разделить на общую и особенную часть. В **общую часть** включаются нормы, определяющие основные понятия налогообложения, закрепляющие права и обязанности участников налоговых правоотношений, устанавливающие состав налоговых правонарушений, санкции за их совершение и порядок их применения. В **особенную часть** включают нормы, регламентирующие порядок взимания конкретных налоговых платежей.

В налоговом праве применяют следующие **методы регулирования** отношений:

Метод субординации – предполагает использование государственно-властных предписаний одних участников отношений другим участникам. Данный метод является основным в налоговом праве;

Метод координации – использование рекомендаций, согласований и права выбора в поведении подчиненного субъекта.

## **1.2 Источники налогового права. Действие налогового законодательства во времени, в пространстве и по кругу лиц**

**К источникам налогового права** относят:

1. Конституция Республики Беларусь: закрепляет обязанность граждан участвовать в финансировании государственных расходов путем уплаты налогов и сборов, устанавливает компетенцию органов власти в вопросах установления налогов;
2. Налоговый кодекс Республики Беларусь от 19.12.2002 N 166-3 (ред. от 18.10.2016) «Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть)», «Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть)» от 29.12.2009 N 71-3 (в ред. от 09.01.2017);
3. КоАП, Закон Республики Беларусь от 12.07.2013 N 57-3 (ред. от 09.01.2017) «О бухгалтерском учете и отчетности», закон о республиканском бюджете на очередной финансовый год и т.д.;
4. Декреты, указы и распоряжения Президента Республики Беларусь;
5. Постановления Правительства Республики Беларусь;
6. Нормативно-правовые акты республиканских органов государственного управления, прежде всего МНС Республики Беларусь;
7. Нормативно-правовые акты органов местного управления и самоуправления;
8. Международные договоры.

Включение положений, регулирующих вопросы налогообложения, в другие акты законодательства запрещается. В случае расхождения акта налогового законодательства с актом другой отрасли права, содержащим вопросы налогообложения, применяются акты налогового законодательства. Применение актов налогового законодательства по аналогии не допускается.

Предусматривается четыре возможных вида корректировок в систему налогов и сборов, осуществляемых через принятие нормативных актов:

1. Установление налогового платежа – законодательное определение в соответствующем нормативном правовом акте плательщиков налога и обязательных элементов налогообложения;
2. Введение налогового платежа – дополняет предыдущее действие, т.к. предусматривает вступление в силу документа, установившего налог и применение такого платежа в практике налогообложения;
3. Изменение налогового платежа – внесение поправок в механизм применения налога путем корректировки состава плательщиков и содержания элементов налогообложения;
4. Прекращение действия налогового платежа – т.е. его отмена.

Законы об установлении, введении новых, или прекращении действия республиканских налогов и сборов, а также о внесении изменений в действующие налоги принимаются при утверждении бюджета Республики Беларусь на очередной финансовый год и вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия. В исключительных случаях такие законы могут приниматься при уточнении бюджета на текущий год и иметь иной срок вступления в силу, но не ранее дня их опубликования. В отношении местных налогов действует то же правило, при этом, принятые решения направляются соответствующими Советами депутатов в финансовые и налоговые органы соответствующей административно-территориальной единицы в 10-тидневный срок с даты их принятия.

Акты законодательства, ухудшающие положение плательщиков обратной силы не имеют. Акты законодательства, устраняющие или смягчающие ответственность граждан за налоговые правонарушения - имеют обратную силу. Акты законодательств-

ва, отменяющие налоги и сборы, снижающие размеры ставок, и иным образом улучшающие положение плательщиков – могут иметь обратную силу, если прямо предусматривают это.

Нормативные акты республиканских органов власти и управления распространяют свое действие на всю территорию Республики Беларусь, а также на территорию посольств, консульств и т.д. Нормативные акты местных органов управления и самоуправления действуют лишь на подведомственной им территории. Кроме того, существует группа актов, действующих только на отведенную территорию, не зависимо от административно-территориального деления – например, акты, регулирующие деятельность СЭЗ.

Действие актов по кругу лиц обусловлено принципами территориальности и резидентства. С одной стороны, все лица, имеющие объект налогообложения на территории Республики Беларусь, подпадают под сферу действия налогового законодательства Республики Беларусь.

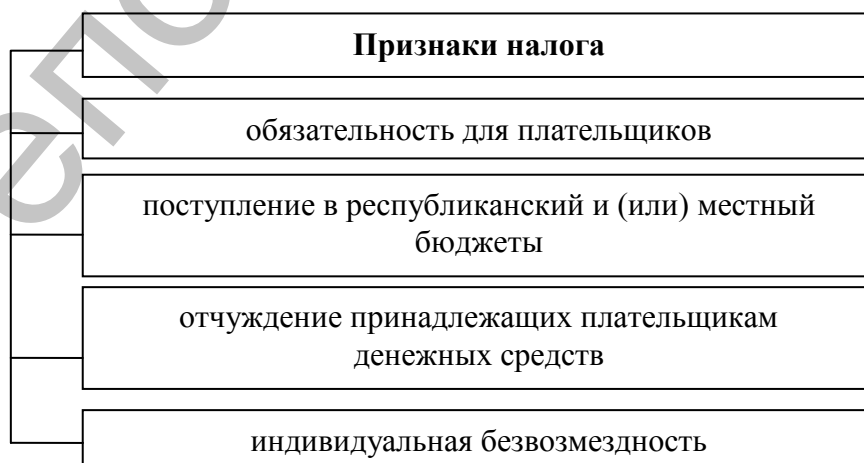
С другой стороны, лица, являющиеся налоговыми резидентами Республики Беларусь, уплачивают налоги с объектов, находящихся как на территории Республики Беларусь, так и за ее пределами. При этом белорусские юридические лица признаются налоговыми резидентами автоматически, а иностранные юридические лица уплачивают налоги только с объектов, возникающих на территории Республики Беларусь. Физические лица признаются налоговыми резидентами не зависимо от гражданства, если они находятся на территории Республики Беларусь более 183 суток в календарном году (с учетом статьи 17 НК). Лица, не являющиеся налоговыми резидентами Республики Беларусь (т.е. находящиеся на территории Республики Беларусь менее 183 суток в календарном году или вообще не находящиеся на территории Республики Беларусь) уплачивают налоги в бюджет только с объектов, находящихся на территории Республики Беларусь.

Одновременное действие в нескольких странах принципа территориальности и принципа резидентства приводит к международному двойному налогообложению.

### 1.3 Понятие налога, сбора, пошлины. Принципы налогообложения

**Налогом** признается обязательный индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в республиканский и (или) местные бюджеты.

Таблица 1



**Сбором (пошлиной)** признается обязательный платеж в республиканский и (или) местные бюджеты, взимаемый с организаций и физических лиц, как правило, в виде одного из условий совершения в отношении их государственными органами, в том числе местными Советами депутатов, исполнительными и распорядительными органами, иными уполномоченными организациями и должностными лицами, юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу специальных разрешений (лицензий), либо в связи с перемещением товаров через таможенную границу Республики Беларусь.

Не являются налогами, сборами (пошлинами) платежи, осуществляемые в рамках отношений, не регулируемых налоговым законодательством, а также платежи в виде штрафов или иных санкций за нарушение законодательства.

**Признаками сбора или пошлины** являются:

1. Обязательность для плательщиков.
2. Поступление в республиканский и (или) местный бюджет.
3. Отчуждение принадлежащих плательщикам денежных средств.

Основным отличием сборов и пошлин от налогов является то, что в отношении сборов отсутствует требование индивидуальной безвозмездности. Напротив, внесение плательщиком соответствующей суммы сбора и пошлины предусматривается в качестве одного из возможных условий совершения в его пользу уполномоченными органами, организациями и должностными лицами юридически значимых действий, таких как предоставление тех или иных прав, выдача специальных разрешений (лицензий), других правоустанавливающих документов.

В тоже время, осуществление в отношении плательщиков сборов и пошлин юридически значимых действий, так же как и предоставление им соответствующих прав или документов, не всегда является обязательным признаком этих налоговых платежей. Признак возмездности для сборов и пошлин установлен с оговоркой «как правило», что предполагает и наличие среди них платежей, не предусматривающих получение плательщиком взамен внесенной в бюджет суммы каких-либо благ. В качестве примера индивидуально безвозмездных пошлин и сборов можно привести таможенные пошлины, оффшорный сбор.

При отсутствии в установленном механизме применения каких либо платежей хотя бы одного из перечисленных выше признаков налога, сбора или пошлины, такие платежи не могут быть включены в состав налоговой системы, что делает неправомерным распространение в их отношении требований и условий налогового законодательства, в том числе и об их обязательности для плательщиков.

Впервые принципы налогообложения сформулировал Адам Смит в своей работе «Исследование о природе и причинах богатства народов» (1776 г.).

В современной теории права принято выделять **принципы** общие и отраслевые (Таблицы 2, 3).

В Общей части НК (статья 2) установлены следующие **принципы налогообложения**:

1. Каждое лицо обязано уплачивать законно установленные налоги, сборы (пошлины), по которым это лицо признается плательщиком.
2. Ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги, сборы (пошлины), не предусмотренные НК либо установленные в ином порядке, чем это определено Конституцией Республики Беларусь, НК, принятыми в соответствии с ним законами, регулирующими вопросы налогообложения, актами Президента Республики Беларусь.
3. Налогообложение в Республике Беларусь основывается на признании всеобщности и равенства.



Таблица 2

<b>Общие принципы налогообложения</b>	
	принцип социальной свободы – участникам налоговых правоотношений предоставляется свобода в выборе видов хозяйственной деятельности, право свободно распоряжаться полученными доходами после их налогообложения;
	принцип социальной справедливости – проявляется, прежде всего, в равенстве плательщиков, кроме того, государство может облагать более высокими ставками более высокие доходы или большую стоимость имущества (применение пропорциональной ставки налогообложения);
	принцип демократизма – в налоговом праве предусмотрена процедура обжалования налогоплательщиками неправомерных действий должностных лиц налоговых органов;
	принцип равноправия – обеспечивает равные права налогоплательщиков в отношениях с государственными органами и равное отношение к ним независимо от организационно-правовой формы, видов хозяйственной деятельности, социального положения и т.д.;
	принцип единства юридических прав и обязанностей - все участники отношений имеют как права, так и обязанности, при этом, как правило, права одних участников корреспондируют обязанности другим участникам;
	принцип ответственности за вину – лицо, за виновно совершенное налоговое правонарушение привлекается к установленной ответственности;
	принцип законности – требует от всех участников налоговых отношений строгого соблюдения действующего законодательства.

Таблица 3

<b>Отраслевые принципы налогообложения</b>	
	принцип равного налогового бремени – государство принимает меры к наиболее равномерному распределению налогового бремени по всем категориям плательщиков
	принцип приоритета налогового закона над неналоговым – если возникает коллизия между нормами, установленными актами налогового законодательства и неналогового, то применяются нормы налогового законодательства
	определенности налогообложения – платеж считается установленным, только при условии, что определены все существенные элементы налогообложения
	однократности налогообложения – с одного субъекта в отношении одного объекта за один налоговый период один и тот же налог взимается не более одного раза
	предотвращения двойного налогообложения – государства принимают меры к устранению международного двойного налогообложения

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 в нарушение Конституции Республики Беларусь и принятых в соответствии с ней законодательных актов иные препятствия для осуществления предпринимательской и другой деятельности организаций и физических лиц, кроме запрещенной законодательными актами.

5. Допускается установление особых видов пошлин согласно актам, составляющим право Евразийского экономического союза, либо дифференцированных ставок таможенных пошлин в зависимости от страны происхождения товаров в соответствии с настоящим Кодексом и актами, составляющими право Евразийского экономического союза. При этом законодательством Республики Беларусь предусмотрено применение особых видов таможенных пошлин:

а) специальных – введение специальной пошлины рассматривается наряду с импортной квотой как защитная мера, направленная на ограничение импорта товаров в таком количестве и на таких условиях, которые причиняют или создают угрозу причинения ущерба отечественным отраслям экономики;

б) антидемпинговых – применяются в случаях ввоза на таможенную территорию Республики Беларусь товаров по цене более низкой, чем их стоимость в стране вывоза на момент ввоза, если такой ввоз наносит материальный ущерб отечественным производителям подобных товаров;

в) компенсационные – применяются в случаях ввоза на таможенную территорию Республики Беларусь товаров, при производстве или вывозе которых прямо или косвенно использовались субсидии, если такой ввоз наносит материальный ущерб отечественным производителям подобных товаров.

Ввозные таможенные пошлины взимаются с учетом экономического развития страны – экспортера и уровня экономических и политических связей с ней. На практике в зависимости от страны происхождения товара применяются режимы: а) свободной торговли – товары, ввозимые из стран, в отношении которых применяется этот режим, таможенными пошлинами не облагаются;

б) наибольшего благоприятствования – товары облагаются по базовым ставкам;

в) преференциальный (более благоприятный) – этот режим может быть предоставлен любой развивающейся или наименее развитой стране без предоставления аналогичного режима другим странам;

г) двойной ставки – этот режим применяется в случае, если не возможно установить страну происхождения товара.

#### **1.4 Функции, виды и структура налогов**

Налог считается установленным в случае, когда определены плательщики и следующие элементы налогообложения (структура налога):

1. **Объект налогообложения** - обстоятельства, с наличием которых у плательщика налоговое законодательство связывает возникновение налогового обязательства, при этом, каждый налог, сбор (пошлина) имеет самостоятельный объект налогообложения. Объектами могут выступать осуществление реализации товаров (работ, услуг) на территории Республики Беларусь и за ее пределы (для налога на добавленную стоимость), получение прибыли или конкретного вида доходов (для налога на прибыль и налогов на доходы соответственно), наличие у плательщика конкретных видов имуще-

ства (для налога на имущество), ввоз товаров на таможенную территорию Республики Беларусь (для таможенных платежей) и др.

2. **Налоговая база** – стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения, т.е. она может выражаться в денежных единицах и других единицах измерения (штуки, килограммы, гектары и т.д.);

3. **Налоговый период** – календарный год или иной период времени, определяемый применительно к каждому налогу, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма этого налога, при этом, в случаях, предусмотренных законодательством, на плательщиков может возлагаться обязанность по уплате налога в течение налогового периода;

4. **Налоговая ставка (ставки)** – величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы. Ставки могут быть твердые (в базовых величинах и в денежном выражении), долевые: процентные и прогрессивные;

5. **Порядок исчисления** – плательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, исходя из налоговой базы, ставки и налоговых льгот, кроме того, в соответствии с налоговым законодательством, обязанность по исчислению суммы налога может быть возложена на налоговый или таможенный орган либо на налогового агента;

6. **Порядок и сроки уплаты** – уплата налога производится. Как правило, разовым платежом, в наличной или безналичной форме. Сроки уплаты устанавливаются налоговым или таможенным законодательством. Сроки могут быть определены календарной датой, истечением периода времени, указанием на событие, которое должно произойти, или на действие, которое должно быть совершено.

При установлении сборов (пошлин) определяются их плательщики и элементы обложения применительно к конкретным сборам (пошлинам).

При установлении налога, сбора (пошлины) могут предусматриваться **налоговые льготы** и основания для их использования плательщиком. Налоговыми льготами признаются предоставляемые отдельным категориям плательщиков преимущества по сравнению с другими плательщиками, включая возможность не уплачивать налог, либо уплачивать их в меньшем размере. Льготы могут устанавливаться в виде:

1. Освобождения от уплаты налога, сбора (пошлины);
2. Дополнительных по отношению к учитываемым при определении (исчислении) налоговой базы для всех плательщиков налоговых вычетов и (или) скидок, уменьшающих налоговую базу либо сумму налога, сбора (пошлины);
3. Пониженных по сравнению с обычными налоговых ставок;
4. Возмещение суммы уплаченного налога, сбора (пошлины);
5. В ином виде, установленном Президентом Республики Беларусь.

Индивидуальные льготы плательщикам предоставляются в виде и порядке, установленном Президентом Республики Беларусь. Установление индивидуальных льгот юридическим лицам и ИП не допускается. Местные Советы могут предоставлять льготы по платежам, полностью зачисляемым в местные бюджеты. Плательщик вправе не использовать льготы, отказаться от их использования, или приостановить их использование. Право на льготы плательщик подтверждает соответствующими документами при предоставлении налоговых деклараций, расчетов.

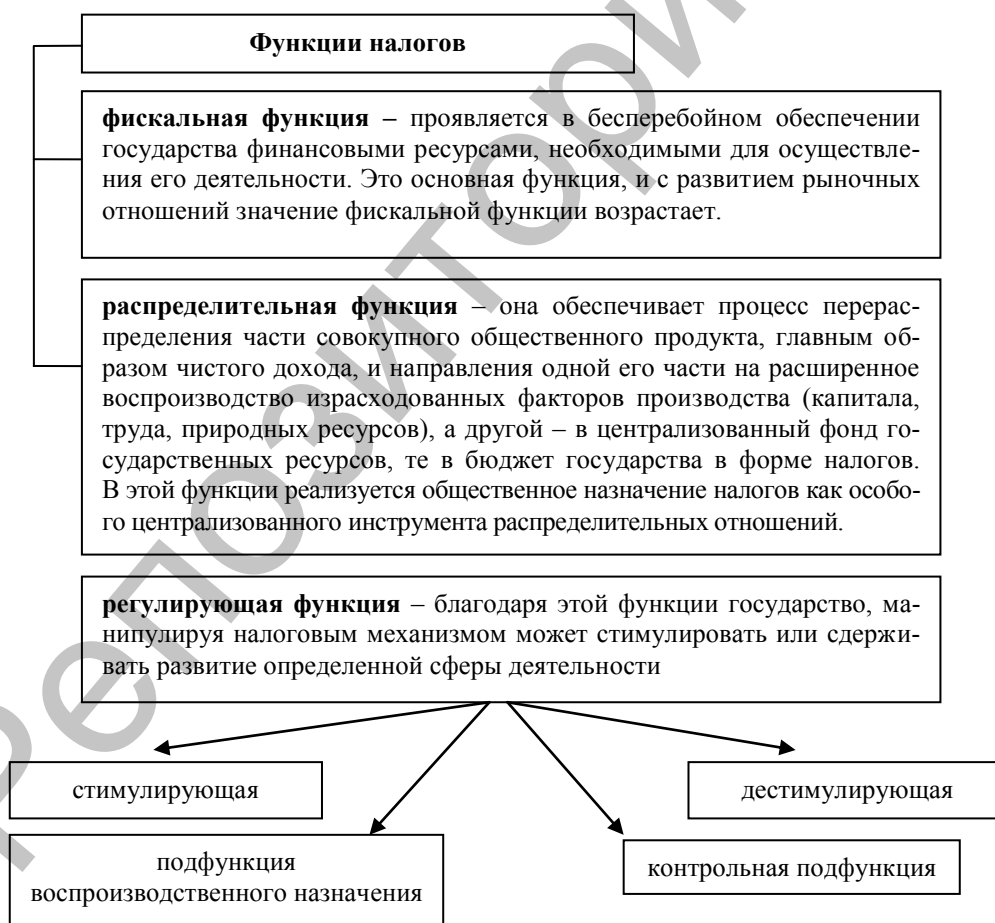
Налоги выполняют три основные **функции** – фискальную, регулирующую и распределительную (см.: схема 1). В налоговом регулировании имеются три подфункции: а) стимулирующая, которая направлена на развитие определенных социально-экономических процессов, реализуется через систему льгот, исключений, преференций (предпочтений), увязываемых с льготообразующими признаками объекта налогообложения. Она проявляется в изменении объекта обложения, уменьшении налогооблагаемой базы, понижении налоговой ставки;

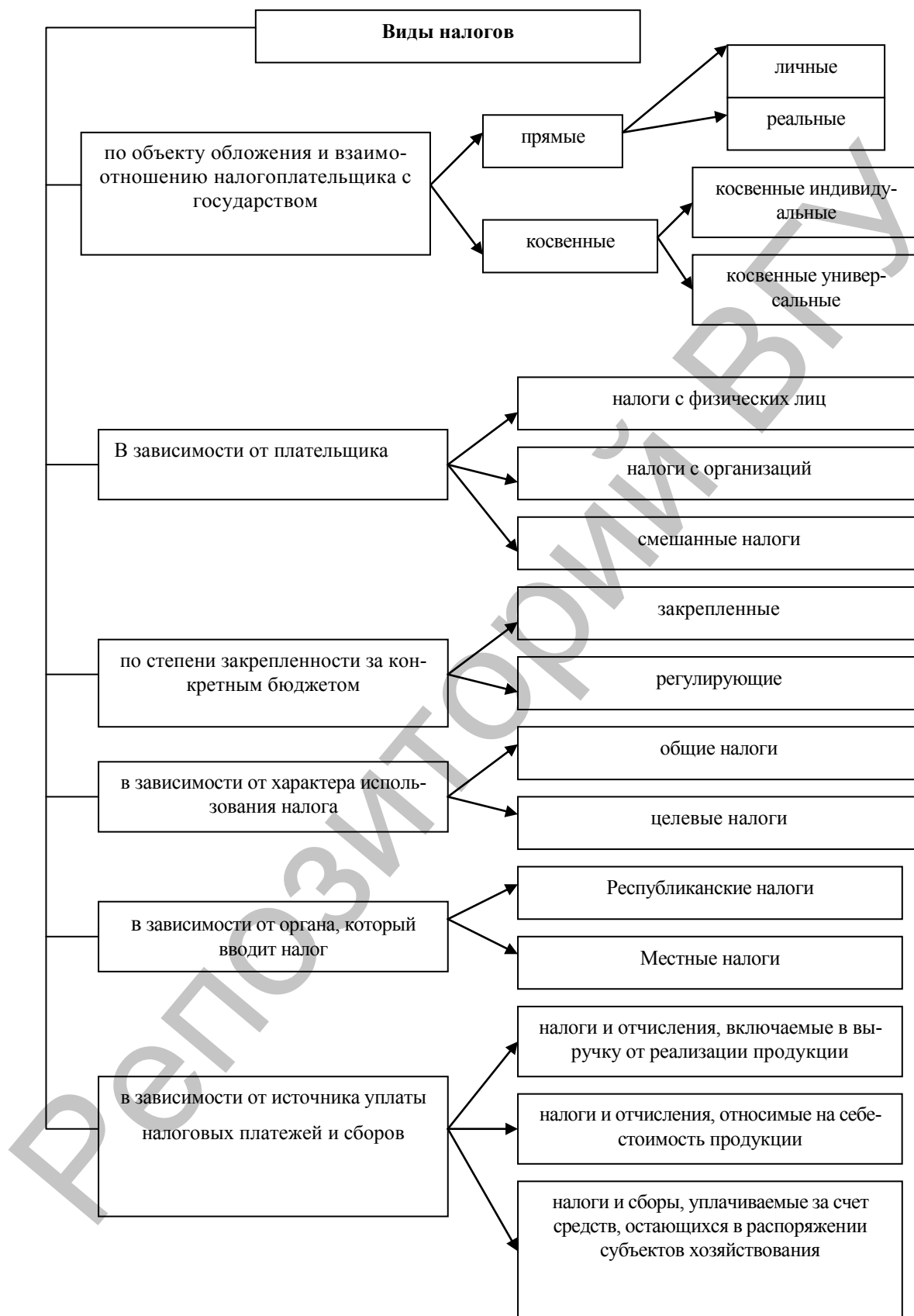
б) дестимулирующая подфункция посредством сознательно увеличенного налогового бремени препятствует развитию определенных социально-экономических процессов. Как правило, действие этой подфункции связано с установлением повышенных ставок налогов. Примером могут служить протекционистские меры государства, направленные на поддержку внутренних производителей при помощи запретительных импортных таможенных пошлин;

в) подфункция воспроизводственного назначения реализуется через платежи: за пользование природными ресурсами, в дорожные фонды. Эти налоги имеют четкую отраслевую принадлежность и предназначены для привлечения средств, используемых в дальнейшем на воспроизводство (восстановление) эксплуатируемых ресурсов;

г) контрольная подфункция: в ходе налогообложения со стороны государства проводится контроль за финансово-хозяйственной деятельностью субъектов, осуществляющих хозяйственную деятельность, за получением доходов гражданами и т.д. Благодаря контрольной функции оценивается эффективность каждого налогового канала и налогового "пресса" в целом, выявляется необходимость внесения изменений в налоговую систему и бюджетную политику. Осуществление контрольной функции во многом зависит от налоговой дисциплины (налогоплательщики своевременно и в полном объеме должны уплачивать установленные законодательством налоги).

Схема 1





Налоги можно **классифицировать** следующим образом (см.: Схема 2):

1. по объекту обложения и взаимоотношению налогоплательщика с государством:

– *прямые* налоги устанавливаются на доходы и имущество плательщиков, при этом юридический и фактический плательщики совпадают. При прямом налогообложении денежные отношения возникают между государством и самим плательщиком ( подоходный налог с физических лиц, налоги на доходы и прибыль, налог на недвижимость и др.). Прямые налоги взимаются в процессе приобретения и накопления материальных благ. В свою очередь прямые налоги делятся на личные и реальные.

Личные налоги уплачиваются с действительно полученного налогоплательщиком дохода (прибыли), отражая при этом фактическую платежеспособность плательщика налога. К ним относятся налог на прибыль, подоходный налог с физических лиц и др.

Реальными налогами облагаются не действительные доходы, а предполагаемый средний доход, получаемый от того или иного объекта налогообложения (единый налог для производителей сельскохозяйственной продукции; единый налог с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц, осуществляющих реализацию товаров, работ (услуг) и др.).

– *косвенные* налоги включаются в отпускную цену товаров (работ, услуг) в виде надбавки. Здесь фактическим плательщиком является потребитель товаров (работ, услуг), а юридическая обязанность внесения их в бюджет возлагается на продавца. Субъектом налога выступает продавец товара (услуги), который выступает посредником между государством и плательщиком (потребителем товара или услуги). Такими налогами являются акцизы, налог на добавленную стоимость. Косвенные налоги взимаются в процессе расходования материальных благ. В данном случае объектом налогообложения являются такие действия, порождающие налоговое обязательство как, реализация товаров (услуг, работ), их передача и другие.

В свою очередь косвенные налоги в зависимости от объекта обложения подразделяются на:

– косвенные индивидуальные, которыми облагаются определенные группы товаров (акцизы);

– косвенные универсальные, которыми облагаются все (за исключением тех, на которые распространяются налоговые льготы) товары, работы, услуги (налог на добавленную стоимость).

2. В зависимости от плательщика:

– *налоги, взимаемые с физических лиц* (подоходный налог с физических лиц и др.);

– *налоги, взимаемые с организаций* (налог на прибыль, налог на игорный бизнес, налог на доходы от осуществления лотерейной деятельности и др.);

– *смешанные налоги*, которые уплачивают как организации, так и физические лица (земельный налог, налог на недвижимость и др.).

3. По степени закрепленности за конкретным бюджетом:

*закрепленные* – налоги, которые на длительный период полностью закреплены как доходный источник конкретного бюджета. Например, суммы налога на добавленную стоимость и акцизов на товары, ввозимые на таможенную территорию, государственная пошлина и другие платежи в соответствии с законом о республиканском бюджете полностью поступают в республиканский бюджет; подоходный налог с физических лиц полностью зачисляется в бюджеты областей и г. Минска.

– *регулирующие* налоги поступают одновременно в бюджеты различных уровней в пропорции, установленной законом о республиканском бюджете. Регулирующие налоги ежегодно перераспределяются между бюджетами различных уровней с целью их сбалансированности. Распределение сумм этих налогов происходит в форме процентных отчислений общегосударственных налогов в местные бюджеты областей и города

Минска. Размер процентных отчислений ежегодно устанавливается в законе о бюджете. Примером таких налогов являются налог на добавленную стоимость (за исключением взимания налога на добавленную стоимость при перемещении товаров через границу Республики Беларусь), экологический налог (в части установленных платежей).

4. В зависимости от характера использования налога:

– *общие* налоги вводятся для формирования бюджета в целом (налог на добавленную стоимость, налог на прибыль и др.)

– *целевые* налоги вводятся для покрытия конкретных расходов.

5. По степени регулярности:

– *регулярные* налоги взимаются с установленной периодичностью в течение всего времени владения имуществом или занятия определенным видом деятельности, приносящим доход (налог на недвижимость).

– *разовый* налог – его уплата связывается с совершением определенных действий.

6. в зависимости от органа, который вводит налог:

– *республиканские* - налоги, сборы (пошлины), установленные Налоговым кодексом либо Президентом Республики Беларусь и обязательные к уплате на всей территории Республики Беларусь. К республиканским налогам, сборам (пошлинам) в соответствии со ст. 8 Общей части Налогового кодекса относятся:

- 1) налог на добавленную стоимость;
- 2) акцизы;
- 3) налог на прибыль;
- 4) налог на доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство;
- 5) подоходный налог с физических лиц;
- 6) налог на недвижимость;
- 7) земельный налог;
- 8) экологический налог;
- 9) налог за добычу (изъятие) природных ресурсов;
- 10) сбор при ввозе на территорию Республики Беларусь озоноразрушающих веществ;
- 11) сбор за проезд автомобильных транспортных средств иностранных государств по автомобильным дорогам общего пользования Республики Беларусь;
- 12) сбор за выдачу разрешений на проезд автомобильных транспортных средств Республики Беларусь по территориям иностранных государств;
- 13) оффшорный сбор;
- 14) гербовый сбор;
- 15) консульский сбор;
- 16) государственная пошлина;
- 17) патентные пошлины;
- 18) таможенные пошлины и таможенные сборы.

– *местные* налоги устанавливаются решениями местных Советов депутатов в соответствии с Налоговым кодексом и действуют на территории соответствующих административно-территориальных единиц. К местным налогам и сборам относятся (ст. 9 Общей части Налогового кодекса):

- 1) налог за владение собаками;
- 2) курортный сбор;
- 3) сбор с заготовителей.

Установление, введение, изменение и прекращение действия местных налогов и сборов осуществляются в соответствии с Налоговым Кодексом принятием нормативного правового акта (решения):

- по курортному сбору – Минского городского Совета депутатов, Советов депутатов базового территориального уровня;
- по местным налогам и сборам, кроме курортного, – областных и Минского городского Советов депутатов.

7. В зависимости от источника уплаты налоговых платежей и сборов:

- *налоги и отчисления, включаемые в выручку от реализации продукции (работ, услуг);*
- *налоги и отчисления, относимые на себестоимость продукции (работ, услуг);*
- *налоги и сборы, уплачиваемые за счет прибыли (дохода).*

## Тема 2

### НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

#### 2.1 Понятие и характеристика налоговой системы

**Налоговая система** – это совокупность предусмотренных законодательством налогов, сборов и пошлин, принципов и порядка их установления, изменения, отмены, исчисления и уплаты, а также форм и методов налогового контроля и ответственности за нарушение налогового законодательства.

Налоговая система включает в себя такие **элементы**, как:

- 1) система налогов и сборов, установленных в стране;
- 2) система налогового законодательства;
- 3) система налоговых органов.

Налоговая система должна обладать двумя **свойствами**: продуктивностью и эластичностью.

**Продуктивность** означает, что налоговые поступления должны полностью покрывать обыкновенные расходы государства. Исследования показали, что система будет непродуктивной, если издержки по взиманию налогов превышают половину от величины налоговых поступлений. На продуктивность влияет размер налоговой ставки. Есть определенная зависимость между величиной налоговой ставки и суммой поступлений в бюджет. Эта зависимость отражена Кривой Лаффера, в соответствии с которой, при увеличении ставок налогов, поступления от данного вида платежа в бюджет будут расти, однако, при увеличении ставки сверх определенного уровня повлечет за собой сокращение доходов, т.к. налог становится непомерно большим. Плательщик в данной ситуации прекращает свою деятельность, либо уводит свою деятельность «в тень», либо переводит ее в другую страну.

На продуктивность налоговой системы влияет неотвратимость платежа, т.к. всегда есть эффект уклонения, когда субъект обложения не уплачивает налог и при этом не переносит эту уплату на другое лицо.

Уклонение может быть непреднамеренным, например, в результате незнания обязанностей или преднамеренным (например, вследствие заведомого обмана или через отказ от покупки товаров, на которые налагается сбор).

Масштабы уклонений зависят от следующих факторов:

- уровня профессионализма работников налоговых служб;
- степени информированности хозяйственных агентов о действующем законодательстве;
- эластичности спроса и предложения;
- границ деятельности теневой экономики;



- высоты ставок обложения;
- размера налагаемых штрафов и др.

**Эластичность** характеризует способность налоговой системы к быстрому расширению в случае чрезвычайных дополнительных расходов государства.

Существует несколько путей увеличения эластичности:

- путем простого повышения ставки изъятий нескольких налогов (например, подоходного с граждан, на имущество предприятий);
- путем увеличения доли косвенных налогов (таможенных пошлин, акцизов) в общей величине фискальных поступлений.

Эластичность налоговой системы имеет свои пределы. По расчетам западных специалистов, если налоговые изъятия превышают 50-70% от совокупного дохода налогоплательщика, то налоговая система становится неспособной к дальнейшему расширению.

Налоговая система характеризуется экономическими и политико-правовыми показателями (см.: схема 3).

Схема 3



**Основные экономические показатели** налоговой системы:

1. *Налоговое бремя.* В экономически развитых странах с социально ориентированной экономикой среднее значение налогового бремени – 40–45%. Налоговое бремя может исчисляться для экономики страны в целом и для конкретных налогоплательщиков. Для конкретного налогоплательщика налоговое бремя показывает долю совокупного дохода этого лица, который отчуждается в бюджет. В макроэкономическом плане налоговое бремя – это процентное отношение всей суммы собираемых в стране налогов к валовому внутреннему продукту.

2. *Соотношение налоговых доходов от внутренней и внешней торговли.* Этот показатель зависит от состояния экономики страны в целом. Чем больше развита промышленность, тем в больших объемах страна экспортирует готовый продукт. Прави-

тельства, заинтересованные в развитии национальной промышленности, уменьшают или вовсе ликвидируют экспортные пошлины, поэтому их поступления незначительны и наоборот, выше доля доходов бюджета от внутреннего налогообложения. В менее развитых странах-экспортерах сырья, протекционистская политика состоит в увеличении таможенных сборов, поэтому доля доходов от внешнеэкономической деятельности в этих странах выше.

3. *Соотношение прямых и косвенных налогов.* По механизму взимания и контроля косвенные налоги являются более простыми, чем прямые налоги. Они не требуют развитого налогового аппарата и сложной системы расчетов. Поэтому, как правило, в менее развитых странах доля косвенных налогов выше. Кроме того, доходы населения в этих странах ниже, что также определяет незначительный уровень прямых налогов.

4. *Структура прямых налогов.* Структура прямых налогов зависит от отношений собственности и соответствующих им распределительных отношений. В данном случае учитывается, какая сумма налогов поступает в бюджет от налогов, взимаемых с прибыли (дохода) и с других объектов налогообложения. Если доля налогов с прибыли (доходов) незначительна, то это означает, что плательщики не обладают достаточными доходами и государство вынуждено добирать налоги с других объектов.

**Политико-правовой показатель** отражает соотношение компетенции центральных и местных органов власти в вопросах введения налогов. Существует три формы взаимоотношений бюджетов различных уровней по формированию доходов:

1) *разные налоги* – каждый уровень власти вводит свои налоги, при этом существует два варианта:

– полное разделение прав и ответственности различных уровней власти в установление налогов;

– не полное разделение прав и ответственности различных уровней власти в установлении налогов, т.е. местные органы власти вводят местные налоги по своему усмотрению, но центральные органы власти устанавливают исчерпывающий перечень местных налогов;

2) *разные ставки* – основные условия взимания того или иного конкретного налога устанавливают центральные органы власти, а местные органы власти определяют ставки налога, по которым исчисляется налог, зачисляемый конкретной местной бюджет. При этом общий размер налоговой ставки также может ограничиваться центральными органами власти.

3) *разные доходы.* При данной форме свобода местных органов власти не значительна, ибо в данном случае между бюджетами различных уровней делится сумма общего налога. Порядок и условия раздела определяются центральной властью.

Налоговая система Республики Беларусь строится исходя из следующих **принципов:**

1. Единства налоговой системы. Этот принцип закреплен в Налоговом кодексе Республики Беларусь в статье 2 пункт 4 «Не допускается установление налогов, сборов (пошлин) и льгот по их уплате, наносящих ущерб национальной безопасности республики Беларусь, ее территориальной целостности, политической 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 в нарушении Конституции Республики Беларусь и принятых в соответствии с ней законодательных актов иные препятствия для осуществления предпринимательской и другой деятельности организации и физических лиц, кроме запрещенной законодательными актами»;

2. Подвижности налоговой системы- налоги и иные платежи могут быть изменены в сторону как увеличения, так и уменьшения или отмены в соответствии с возможностями государства на определенном этапе его развития. Воплощение данного принципа на практике являются многочисленные изменения в налоговом законодательстве, характерные для белорусской налоговой системы;

3. Стабильность налоговой системы. Налоговую систему можно считать стабильной и благоприятной для предпринимательской деятельности, если остаются неизменными принципы налогообложения, состав налоговой системы, наиболее значимые льготы и санкции (если при этом ставки налогов не выходят за пределы экономической целесообразности).

4. Множественности налогов. Согласно этому принципу налоговая система должна быть основана на совокупности дифференцированных налогов и объектов обложения таким образом, чтобы комбинация различных налогов и облагаемых объектов образовывала такую систему, которая отвечала бы требованию перераспределения налогового бремени по плательщикам.

В теории существуют **два вида налоговых систем:**

1. Шедулярная – весь доход, получаемый налогоплательщиком, делится на части – шедулы. Каждая из них облагается особым образом – для разных шедул могут быть установлены различные ставки, льготы, другие элементы налога.

2. Глобальная – все доходы физических, юридических лиц облагаются одинаково. Такая система облегчает расчеты налогов и упрощает планирование финансового результата для предпринимателей. В чистом виде в Республике Беларусь ни она из них не преобладает.

## **2.2 Налоговая политика государства. Налоговое планирование предприятия**

**Налоговая политика государства** – система актов и мероприятий, проводимых государством в области налогообложения и направленных на реализацию конкретных задач, стоящих перед обществом.

Существует **три типа налоговой политики:**

1. Политика максимальных налогов. Существует вероятность того, что повышение налогов приведет к снижению мотивации деятельности и не сопровождается ростом государственных доходов.

2. Политика оптимальных налогов, которая способствует развитию предпринимательства и малого бизнеса, обеспечивая им благоприятный налоговый климат.

3. Политика, предусматривающая довольно высокий уровень обложения, но при значительной государственной социальной защите, когда доходы бюджета направляются на увеличение различных социальных фондов.

Изменяя налоговую политику, манипулируя налоговым механизмом, государство получает возможность стимулировать экономическое развитие или сдерживать его. Цель регулирования – создание общего налогового климата для внутренней и внешней деятельности компаний обеспечение преференциальных налоговых условий для стимулирования приоритетных направлений движения капитала.

Исходя из налоговой политики государства, субъекты хозяйствования могут осуществлять **налоговое планирование**, которое представляет собой использование физическими и юридическими лицами своих прав для минимизации налоговых платежей в рамках действующего законодательства. В его основе лежит полное использование всех разрешенных законами льгот и возможностей, предоставляемых государством.

вом. В связи с этим, налоговое планирование необходимо отличать от уклонения от уплаты налогов.

Минимизация налоговых платежей может быть проведена по нескольким **направлениям**:

1. Выбор оптимальной организационно-правовой формы с точки зрения налогообложения (малые предприятия; недавно созданные предприятия по переработке, производству сельскохозяйственной продукции; индивидуальный предприниматель, а не юридическое лицо);

2. Выбор места для размещения и регистрации фирмы (разные регионы, СЭЗ);

3. Тщательное исследование и использование действующих налоговых льгот, связанных с производственной, коммерческой и финансовой деятельностью (использование новых технологий, фирмы-экспортеры, включение в штат определенной категории работников);

4. Оптимальное использование прибыли и свободного капитала, выбор инвестиционной политики (вложения в государственные ценные бумаги, реинвестирование прибыли на техническое перевооружение, реконструкцию производства, инновационные разработки).

Кроме того, налоговое планирование подразумевает использование всех возможностей хозяйственных договоров, безупречное ведение бухгалтерского и налогового учета, использование законных способов защиты нарушенных прав.

При осуществлении налогового планирования необходимо учитывать и возможность для субъекта хозяйствования использовать особые режимы налогообложения. В частности, в соответствии со ст. 10 НК особый режим налогообложения применяется для плательщиков:

1) налога при упрощенной системе налогообложения;

2) единого налога с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц;

3) единого налога для производителей сельскохозяйственной продукции;

4) налога на игорный бизнес;

5) налога на доходы от осуществления лотерейной деятельности;

6) налога на доходы от проведения электронных интерактивных игр;

7) сбора за осуществление ремесленной деятельности;

8) сбора за осуществление деятельности по оказанию услуг в сфере агроэкотуризма.

9) единого налога на вмененный доход.

### **2.3 Международное двойное налогообложение. Антиналогообложение**

**Международное двойное налогообложение** – одновременное обложение в двух и более странах одного плательщика в отношении одного и того же объекта одним и тем же или аналогичным налогом. Двойное налогообложение увеличивает затраты налогоплательщиков, что заставляет предпринимателей сдерживать деловую активность во внешнеэкономических связях или повышать цены. В целях уменьшения затрат, вызванных двойным налогообложением, предприниматели вынуждены повышать цены либо уводить свой бизнес за пределами страны «в тень».

**Антиналогообложение** – ситуация, возникающая из-за несогласованности налоговых систем разных стран, и проявляющаяся в том, что плательщик не признается ни одной страной в качестве своего (т.н. налоговые люки). В чистом виде такая ситуация не встречается, поскольку государства стараются охватить своей налоговой юрисдикцией как можно больше плательщиков и объектов налогообложения. Оно используется в целях избежания уплаты налогов путем перенесения объекта налогообложения в

страну с более низкими налогами. Это приводит к увеличению рентабельности международных сделок и к снижению интереса к участию в развитии собственной экономики, а также выводу капитала из страны.

Если антиналогообложение, как было сказано выше, встречается крайне редко, то международное двойное налогообложение – довольно часто встречающееся явление, и т.к. оно снижает активность во внешнеэкономической сфере, то государства разрабатывают систему мер и способов, снижающих либо устраняющих двойное налогообложение.

**К способам, исключаящим международное двойное налогообложение относятся:**

1. Распределительный метод – предлагает государствам договориться между собой о распределении различных категорий объектов, попадающих под их налоговую юрисдикцию. В результате заключается договор об избежании международного двойного налогообложения, в которых перечисляются отдельные виды объектов, которые облагаются в одной стране и освобождаются от обложения в другой.

2. Налоговый зачет – зачет уплаченных за рубежом налогов в счет внутренних налоговых обязательств, т.е. налоговая база формируется с учетом доходов, полученных за границей, а затем из рассчитанной суммы налогов вычитаются налоги, уплаченные за границей.

3. Налоговая скидка – налог, уплаченный в иностранном государстве рассматривается как расходы, вычитаемые из суммы доходов, полученных за отчетный период.

## Тема 3

# НАЛОГОВЫЕ ПРАВООТНОШЕНИЯ

### 3.1 Понятие, особенности и состав налоговых правоотношений

**Налоговые правоотношения** – урегулированные нормами налогового права общественные отношения, возникающие при установлении, введении, исчислении и уплате налогов и других обязательных платежей.

Налоговые отношения содержат все **основные признаки** любого правоотношения:

1. Они возникают, изменяются и прекращаются при наличии определенных условий в соответствии с налогово-правовой нормой;
2. Имеют волевой характер;
3. Субъекты правоотношений связаны между собой взаимными правами и обязанностями.

Помимо этого, налоговые правоотношения имеют свои **особые признаки**:

1. Возникают и развиваются в процессе налоговой деятельности государства, т.е. деятельности по установлению, введению и взиманию налогов;
2. В налоговых правоотношениях прямо выражается воля и интересы государства, т.е. они являются формой реализации публичных интересов;
3. Одним из обязательных участников является уполномоченный на то государственный орган, наделенный властными полномочиями;
4. Являются по своей сущности экономическими отношениями и носят ярко выраженный денежный характер;
5. Являются обязательственными, что вытекает из обязанности уплачивать установленные законодательством налоги и сборы;

6. Включают две группы отношений: общие и специальные. Общие возникают между налогоплательщиками и государством по поводу исполнения налогового обязательства и имеют денежный характер. Специальные возникают в процессе реализации налогового обязательства налогоплательщика перед государством между плательщиком и налоговыми органами, банками, финансовыми органами и т.д.

Наиболее точно выразить специфику налоговых отношений позволяет определение понятия налогового обязательства, которое характеризуется следующими чертами:

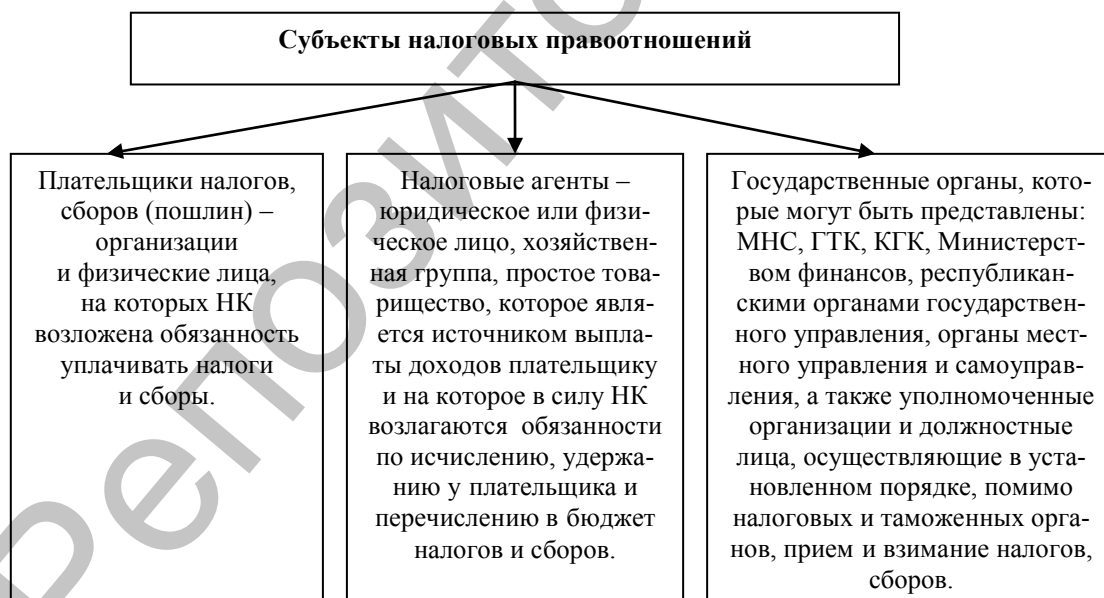
1. Имущественное (передача государству денежных средств);
2. Относительное (имеет строго определенных состав участников);
3. Активный тип (обязанность плательщика платить налоги);
4. Гарантированное (побуждением к его выполнению являются санкции, применяемые уполномоченными на то государственными органами за нарушение налогового законодательства);
5. Положительное содержание (налоговому обязательству, как правило, не свойственны требования воздержаться от совершения определенных действий).

Налоговые правоотношения включают следующие **элементы**: - субъекты; - объекты; - содержание.

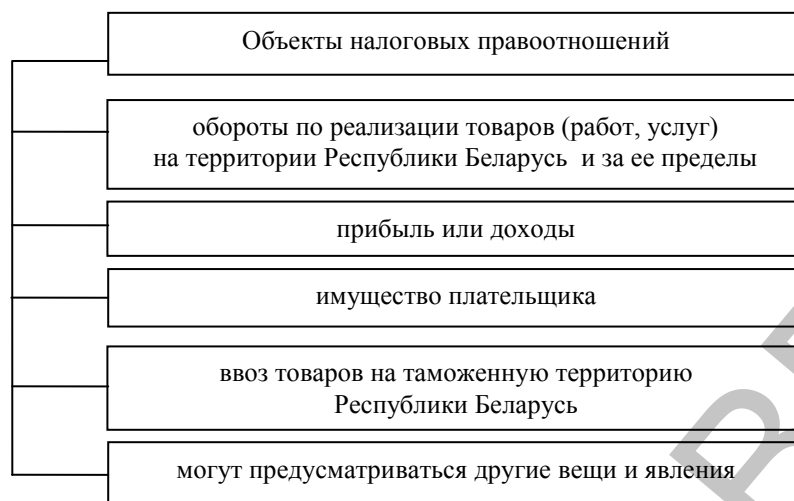
*Субъекты налоговых правоотношений* – физические лица и коллективные образования, способные участвовать в налоговых отношениях (т.е. обладающие правоспособностью и дееспособностью) и выступающие как носители налоговых прав и обязанностей, предусмотренных законодательством Республики Беларусь. (См. схема 4)

Субъекты налоговых правоотношений обладают налоговой правоспособностью и дееспособностью, в т.ч. деликтоспособностью в неразрывном единстве.

Схема 4



*Объектами налоговых правоотношений* являются объекты налогообложения – обстоятельства, с наличием которых у плательщика налоговое законодательство связывает возникновение налогового обязательства. Каждый налог, сбор имеет самостоятельный объект налогообложения. Один и тот же объект может облагаться определенным налогом у одного плательщика только один раз за соответствующий налоговый период (См. схема 5).



*Содержание налоговых правоотношений* раскрывается через субъективные права и обязанности их участников. Субъективные права – определенные правовые возможности положительного поведения управомоченных субъектов, требование соответствующего поведения от правообязанных субъектов, использование государственного принуждения в случаях неисполнения одной из сторон своих обязанностей, пользование льготами по обязательным платежам. Отличительной чертой субъективных прав является мера поведения, обеспечиваемая не только законом, но и обязанностями других участников правоотношений. Содержание налоговых правоотношений всегда проявляется в корреспонденции прав и обязанностей их участников.

### 3.2 Плательщики налогов и иные обязанные лица

#### **Плательщиками налогов сборов (пошлин) являются:**

1. Юридические лица Республики Беларусь - организации, местом нахождения которых является Республика Беларусь.
2. Иностранное юридические лица и международные организации, которые не являются налоговыми резидентами Республики Беларусь и уплачивают налоги только с объектов, образовавшихся на территории Республики Беларусь;
  2. Участники договора о совместной деятельности (простые товарищества).
  3. Хозяйственные группы – объединения юридических лиц, осуществляющих хозяйственную деятельность на основе договора о создании финансово-промышленной группы.
  4. Физические лица – граждане Республики Беларусь, иностранные граждане и лица без гражданства, в т.ч. индивидуальные предприниматели к которым относят и частных нотариусов.

Плательщик может участвовать в налоговых отношениях лично либо через своего представителя. Полномочия представителя подлежат документальному подтверждению.

В соответствии с п. 2 Методических рекомендаций о некоторых вопросах организации и проведения проверок налоговыми органами (Приложение к письму МНС от 24.06.2010 № 7-2-15/51), **иные обязанные лица** – налоговые агенты, филиалы, представительства, иные обособленные подразделения юридических лиц Республики Беларусь, отвечающие требованиям статьи 13 НК, правопреемники реорганизованных организаций, наследники, органы опеки и попечительства или лица, ими уполномоченные,

при исполнении налогового обязательства и уплате пеней лиц, признанных безвестно отсутствующими или недееспособными, поручители.

Говоря о субъектах налоговых правоотношений вообще и о плательщиках в частности, необходимо выделить такое понятие как «взаимозависимые лица».

**Взаимозависимые лица** – физические лица и организации, наличие отношений между которыми оказывает непосредственное влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц. К таким отношениям относятся:

1. Отношения между лицами, являющимися учредителями одной организации;
2. Отношения, когда одно лицо выступает учредителем другой организации, если доля такого участия составляет не менее 20%;
3. Отношения, когда одно лицо подчиняется другому по должностному положению либо одно лицо находится под контролем другого;
4. Когда лица совместно контролируют третье лицо;
5. Когда физические лица состоят в соответствии с законодательством в брачных отношениях, отношениях близкого родства или свойства, усыновителя и усыновленного, а также опекуна, попечителя и подопечного.

В отношении сделок между такими лицами проявляют особое внимание, т.к. именно здесь осуществляются имеющие легальный вид схемы уклонения от налогообложения или налоговое мошенничество. Основой для функционирования таких схем являются различия в налоговых режимах, особенно на внешнем уровне, когда налоговые законодательства предусматривают разный уровень налоговых изъятий, а отдельные территории объявлены оффшорными зонами. Предприятие – налоговый резидент, создавая дочернюю фирму в оффшорной зоне и продавая ей свою продукцию по минимальным ценам, которая впоследствии реализуется по рыночным ценам, не только уклоняется от налогов в своем государстве, но и выводит капитал из страны, оставляя свою прибыль на счетах в зарубежных банках.

### **3.3 Налоговые органы: общая характеристика правового статуса**

Налоговые органы Республики Беларусь являются государственными органами и состоят из МНС и его территориальных органов – инспекций МНС по областям (г. Минску), по городам, районам и районам в городах. Однако, в отношениях с плательщиками по поводу уплаты налогов и сборов принимают активное участие и другие государственные органы, а именно: Комитет государственного контроля Республики Беларусь (далее – КГК) и Государственный таможенный комитет Республики Беларусь (далее – ГТК).

Если провести вышеназванные органы через классификацию государственных органов, то можно охарактеризовать их следующим образом: все эти органы по масштабу деятельности являются общегосударственными, т.е. их полномочия распространяются на всю территорию республики; по отношению к другим организациям – это органы внешнего действия, поскольку распространяют свои полномочия за пределы отрасли, т.е. являются надведомственными; по порядку образования все указанные органы относятся к органам, образуемым Президентом Республики Беларусь; по характеру компетенции – это органы межотраслевой компетенции, поскольку выполняют функции в отношении неподчиненных органов, предприятий, учреждений; по порядку разрешения подведомственных вопросов – единоначальные органы, поскольку основной формой их работы является единоначальное решение значительной части вопросов своей компетенции, и, наконец, по источнику финансирования все указанные органы относятся к госбюджетным.



**Комитет государственного контроля Республики Беларусь (КГК)** является органом, осуществляющим государственный контроль за исполнением республиканского бюджета, использованием государственной собственности, исполнением законов, актов Президента Республики Беларусь, Парламента Республики Беларусь, Совета министров Республики Беларусь и других государственных органов, регулирующих отношения государственной собственности, хозяйственные, финансовые и налоговые отношения. КГК образуется Президентом Республики Беларусь. Его деятельность регламентируется Конституцией Республики Беларусь, законами, и, прежде всего, Законом Республики Беларусь от 1 июля 2010 г. № 142-3 (ред. от 11.07.2014) «О комитете государственного контроля Республики Беларусь " и его территориальных органах" и его территориальных органах», декретами, указами, распоряжениями Президента Республики Беларусь, а также международными договорами. В соответствии с Законом «О Комитете государственного контроля», КГК в пределах своей компетенции осуществляет государственный контроль за исполнением республиканского бюджета, соблюдением законодательства в области финансовых и налоговых отношений в системе местных бюджетов и государственных целевых бюджетных и внебюджетных фондов; состоянием контрольно-ревизионной работы в государственных органах, а также за проведением проверок иных юридических лиц и индивидуальных предпринимателей; исполнением Национальным банком Республики Беларусь и иными банками, страховыми и небанковскими финансовыми организациями законодательства, регулирующего отношения государственной собственности, хозяйственные, финансовые и налоговые отношения; соблюдением юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями законодательства, определяющего правила торговли и обслуживания населения, порядок формирования цен на товары (работы, услуги) и дисциплины цен при реализации товаров и др. Для решения поставленных задач, КГК и его территориальные органы наделены достаточно широким кругом контрольных полномочий, включающих в себя право на получение информации от государственных органов, иных юридических лиц, а также индивидуальных предпринимателей, необходимой для осуществления контроля; проводить проверки (ревизии) деятельности государственных органов, юридических лиц и индивидуальных предпринимателей; выносить решения о взыскании в бюджет невнесенных платежей, выявленных проверками, а также экономических санкций, в том числе штрафов и т.д.

Кроме того, органы КГК вправе осуществлять производство по делам об административных правонарушениях по вопросам, относящимся к их компетенции в соответствии с ПИК<sub>о</sub>АП.

В систему КГК входит два структурных подразделения, компетенция которых напрямую касается темы настоящего исследования – Департамент финансового мониторинга КГК Республики Беларусь (далее – ДФМ) и Департамент финансовых расследований КГК Республики Беларусь (далее – ДФР).

Деятельность **ДФР** регламентирована Конституцией Республики Беларусь, Закон Республики Беларусь от 16.07.2008 N 414-3 (ред. от 19.07.2016) "Об органах финансовых расследований Комитета государственного контроля Республики Беларусь", международными договорами и другими актами законодательства Республики Беларусь. В соответствии с указанным законом, основными задачами органов финансовых расследований являются: предупреждение, выявление и пресечение правонарушений в сферах предпринимательства и налогообложения; производство дознания и предварительного следствия по делам, отнесенным законом к ведению органов финансовых расследований; разработка и осуществление в пределах своей компетенции мер по предотвращению и пресечению коррупции в налоговых органах; взаимодействие с правоохранительными органами республики и других государств, ведущими борьбу с преступностью.

Что касается **ДФМ**, то это совсем новое подразделение, созданное в соответствии с Указ Президента Республики Беларусь от 14.09.2003 N 408 (ред. от 17.11.2016) "Об образовании Департамента финансового мониторинга Комитета государственного контроля Республики Беларусь". ДФМ является структурным подразделением КГК с правами юридического лица и уполномочен в соответствии с законодательством Республики Беларусь принимать меры по противодействию легализации доходов, полученных незаконным путем. Департамент в своей деятельности руководствуется Конституцией Республики Беларусь, Законом «О Комитете государственного контроля Республики Беларусь», Указ Президента Республики Беларусь от 16.10.2009 N 510 (ред. от 03.06.2016) "О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь" (вместе с "Положением о порядке организации и проведения проверок", "Положением о порядке проведения мониторинга"), иными актами законодательства, в том числе Положением о Департаменте финансового мониторинга Комитета государственного контроля Республики Беларусь, утвержденным вышеназванным указом Президента Республики Беларусь. Основными задачами ДФМ являются: принятие эффективных мер по противодействию легализации доходов, полученных незаконным путем; создание и функционирование автоматизированной интегрированной системы учета обработки и анализа информации о финансовых операциях, подлежащих особому контролю; взаимодействие с компетентными органами иностранных государств в соответствии с международными договорами Республики Беларусь в области противодействия легализации доходов, полученных незаконным путем; участие в установленном порядке в работе международных организаций по вопросам противодействия легализации доходов, полученных незаконным путем.

Поскольку статья 8 Общей части НК относит к налогам, сборам (пошлинам), взимаемым в республиканский и (или) местные бюджеты в числе прочих и таможенные платежи, а именно, НДС, акцизы, таможенную пошлину и таможенные сборы, при исследовании данной темы необходимо рассмотреть и деятельность **Государственного таможенного комитета (ГТК)** в сфере осуществления контроля за уплатой названных платежей. В соответствии со статьей 22 НК плательщик налогов, сборов (пошлин), подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Республики Беларусь, обязаны предоставить в таможенные органы и их должностным лицам при проведении налоговых проверок документы и сведения, необходимые для налогообложения. Таким образом, на ГТК Республики Беларусь и его органы законодательством возложено выполнение функций по осуществлению контроля за деятельностью юридических лиц, индивидуальных предпринимателей и физических лиц. Контроль таможенными органами осуществляется в различных формах. В частности, это проверка документов и сведений, необходимых для таможенных целей, таможенный досмотр, учет товаров и транспортных средств, проверка системы учета и отчетности и прочее. Основными нормативными правовыми актами, определяющими порядок проведения таможенными органами Республики Беларусь проверки финансово-хозяйственной деятельности юридических лиц и индивидуальных предпринимателей являются следующие: Указ Президента Республики Беларусь от 16.10.2009 N 510 (ред. от 03.06.2016) "О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь" (вместе с "Положением о порядке организации и проведения проверок", "Положением о порядке проведения мониторинга"); Общая часть Налогового кодекса Республики Беларусь. Так же как и КГК Республики Беларусь, ГТК вправе привлекать виновное лицо к административной ответственности.

Основной объем функций в сфере налогового контроля принадлежит **Министерству по налогам и сборам Республики Беларусь**. Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь (МНС) является республиканским органом государствен-

ного управления, проводящим государственную политику и осуществляющим регулирование и управление в сфере налогообложения, государственного контроля за производством и оборотом алкогольной, непивной спиртосодержащей продукции, непивного этилового спирта и табачных изделий (далее – алкогольной продукции и табачных изделий), оборотом табачного сырья, рекламой алкогольных напитков и табачных изделий, а также координирующим деятельность в этой сфере других республиканских органов государственного управления.

МНС в своей деятельности руководствуется Конституцией Республики Беларусь, иными актами законодательства, а также Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 31.10.2001 N 1592 (ред. от 12.04.2016) "Вопросы Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь"»).

Основными задачами МНС являются (п. 4 Положения):

1. Осуществление контроля в пределах своей компетенции за соблюдением налогового законодательства, законодательства о предпринимательстве, декларированием физическими лицами доходов и имущества, обеспечением правильного исчисления, полной и своевременной уплаты налогов, сборов (пошлин) (далее – налоги), пеней, штрафов (далее – иные обязательные платежи) в бюджет, государственные целевые бюджетные и государственные внебюджетные фонды (далее – бюджет);

2. Осуществление контроля за производством и оборотом алкогольной продукции и табачных изделий, оборотом табачного сырья, рекламой алкогольных напитков и табачных изделий;

3. Учет причитающихся к уплате и фактически уплаченных сумм налогов, иных обязательных платежей в бюджет;

4. Разработка предложений по упрощению налоговой системы, в том числе совершенствованию порядка исчисления и уплаты налогов, упрощению налогового учета и налогового контроля, и других предложений по совершенствованию налогового законодательства, его унификации, осуществляемой в рамках интеграционных процессов Республики Беларусь и Российской Федерации;

5. Осуществление функций агентов валютного контроля в пределах своей компетенции;

6. Предупреждение, выявление и пресечение нарушений в сфере налогового законодательства, законодательства о предпринимательстве в пределах своей компетенции;

7. Подготовка налоговых соглашений с другими государствами, осуществление связей с их налоговыми службами, изучение опыта их работы;

8. Принятие нормативных правовых актов о порядке исчисления, уплаты и взимания налогов, иных обязательных платежей в бюджет.

МНС возглавляет Министр, назначаемый на должность и освобождаемый от должности Президентом Республики Беларусь.

Министр имеет заместителей, назначаемых на должность и освобождаемых от должности Советом Министров Республики Беларусь по согласованию с Президентом Республики Беларусь.

В качестве территориальных органов, МНС создает инспекции МНС по областям, районам, городам (не имеющим районного деления) и районам в городах.

Структурными подразделениями МНС являются:

– Управление контроля, делопроизводства и материально-технического обеспечения;– Главное управление методологии налогообложения организаций;– Главное управление налогообложения физических лиц;– Главное управление международного налогового сотрудничества;– Главное управление учета налогов и ведомственного контроля;– Главное управление информационных технологий;– Главное управление орга-

низации контрольной деятельности;– Главное управление контроля подакцизных товаров и электронных технологий;– Управление организационно-кадровой политики;

– Юридическое управление;– Управление финансирования, бухгалтерского учета и отчетности;– Управление собственной безопасности и спецработы;– Отдел информационно-разъяснительной работы.

Информацию о структуре и деятельности МНС можно получить на официальном сайте министерства (<http://www.nalog.by>).

Необходимо отметить, что все три указанных органа имеют право проводить проверки финансово-хозяйственной деятельности юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, осуществлять контроль в отношении физических лиц по вопросам, отнесенным к их компетенции, а также привлекать к административной ответственности.

### **3.4 Права и обязанности субъектов налоговых правоотношений**

Права и обязанности субъектов налоговых правоотношений, в целом, закреплены в Общей части НК. Однако необходимо помнить, что ряд прав и обязанностей устанавливаются и другими нормативными актами в отношении отдельных субъектов, например, таможенное законодательство более детально регламентирует деятельность таможенных органов.

Правам и обязанностям плательщиков и налоговых агентов посвящены статьи 21, 22, 23 НК, права, обязанности и ответственность налоговых и таможенных органов регламентируются статьями 81, 82, 83, 84 НК.

**Плательщик имеет право** (ст. 21 НК):

1. Получать от налоговых органов по месту постановки на учет бесплатную информацию о действующих налогах, сборах, актах налогового законодательства, а также о правах и обязанностях плательщиков, налоговых органов;
2. Получать от налоговых органов письменные разъяснения по вопросам применения актов налогового законодательства;
3. Представлять свои интересы лично или через своего представителя;
4. Использовать налоговые льготы при наличии оснований;
5. На зачет или возврат излишне уплаченных, а также излишне взысканных сумм налогов, сборов, пеней;
6. Присутствовать при проведении налоговой проверки;
7. Получать акт налоговой проверки, представлять в налоговые органы и их должностным лицам пояснения по исчислению и уплате налогов, а также возражения по актам налоговых проверок;
8. Требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения актов налогового законодательства;
9. Требовать соблюдения налоговой тайны;
10. Обжаловать решения налоговых органов и действия их должностных лиц;
11. На возмещение убытков, причиненных незаконными решениями налоговых органов.

Плательщикам гарантируется административная и судебная защита их прав и законных интересов. Права плательщиков обеспечиваются соответствующими обязанностями налоговых органов.

**Плательщик обязан** (ст. 22 НК):

1. Уплачивать установленные налоговым законодательством налоги, сборы (пошлины);
2. Стать на учет в налоговых органах;

3. Вести в установленном порядке учет доходов (расходов) и иных объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена актами налогового законодательства;

4. Представлять в налоговый орган по месту постановки на учет в установленном законодательством порядке бухгалтерские отчеты и балансы, налоговые декларации (расчеты), а также другие документы и сведения, необходимые для исчисления, уплаты и взыскания налогов, сборов (пошлин);

5. Вести учет дебиторской задолженности и не позднее десяти рабочих дней со дня возникновения задолженности по уплате налогов, сборов (пошлин), пеней представлять в налоговый орган по месту постановки на учет перечень дебиторов с указанием суммы дебиторской задолженности, а также копии документов, подтверждающих факт наличия дебиторской задолженности;

6. Представлять, если иное не предусмотрено пунктом 3 статьи 70 НК, в налоговые органы и их должностным лицам, а в части таможенных платежей - в таможенные органы и их должностным лицам документы и сведения, необходимые для налогообложения, взыскания неуплаченных сумм налогов, сборов (пошлин), пеней, при проведении проверок, мероприятий по выявлению имущества плательщика (иного обязанного лица), а также его дебиторов. Обеспечивать должностным лицам налоговых и таможенных органов при проведении проверок либо мероприятий по выявлению имущества плательщика (иного обязанного лица), а также его дебиторов возможность осуществления их прав и обязанностей, включая предоставление помещений (в случае их наличия), пригодных для проведения проверки, мероприятий по выявлению имущества плательщика (иного обязанного лица), а также его дебиторов;

7. Подписать акт или справку проверки. При наличии возражений по акту или справке проверки возражения по этим акту или справке представляются в срок, установленный пунктом 6 статьи 78 НК;

8. Выполнять законные требования налогового, таможенного органа и их должностных лиц, в том числе требования об устранении выявленных нарушений законодательства;

9. Сообщать в налоговый орган по месту постановки на учет:

– об открытии или закрытии белорусскими организациями счета в банке за пределами Республики Беларусь – в срок не позднее пяти рабочих дней со дня открытия или закрытия счета. Настоящее положение не применяется в отношении физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, за исключением частных нотариусов;

– об участии в белорусской или иностранной организации – в течение пяти рабочих дней со дня, когда плательщик стал участником организации. При этом физическое лицо, не являющееся налоговым резидентом Республики Беларусь, или иностранная организация не обязаны сообщать об участии в других иностранных организациях, если такое участие не связано с налогообложением в Республике Беларусь;

– о принятии решения о ликвидации или реорганизации организации, а индивидуальным предпринимателем – о прекращении предпринимательской деятельности – в срок не позднее пяти рабочих дней со дня принятия такого решения;

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

– об изменении места нахождения организации или места жительства индивидуального предпринимателя – в срок не позднее десяти рабочих дней со дня такого изменения;

– иные сведения, обязанность сообщения которых для плательщиков предусмотрена законодательными актами, – в порядке и сроки, установленные такими законодательными актами;

10. Представлять в налоговый орган по месту постановки на учет либо налоговому агенту документы, подтверждающие право на использование налоговых льгот;

11. Обеспечивать в течение сроков, установленных законодательством, сохранность документов бухгалтерского учета, учета доходов (расходов) и иных объектов налогообложения, других документов и сведений, необходимых для налогообложения;

12. Обеспечивать, если иное не установлено законодательством, наличие документов, форма которых утверждена уполномоченными государственными органами:

– подтверждающих приобретение (поступление) товарно-материальных ценностей, – в местах хранения этих товарно-материальных ценностей и при их транспортировке;

– подтверждающих приобретение товарно-материальных ценностей при их непосредственном поступлении в места реализации или отпуск товаров в места реализации, – в местах реализации;

13. При реализации товаров (работ, услуг) за наличный расчет обеспечивать прием наличных денежных средств в порядке, определяемом законодательством;

14. Являясь источником выплаты дохода для других организаций и физических лиц, в случаях, установленных НК, удерживать и перечислять в бюджет соответствующие налоги, сборы (пошлины);

15. Выполнять другие обязанности, установленные НК и другими актами налогового законодательства.

**Налоговые агенты имеют те же права, что и плательщики.** В соответствии со ст. 23 НК **налоговые агенты обязаны:**

1. Исчислять, удерживать из средств, причитающихся плательщику, и перечислять в бюджет соответствующие налоги, сборы;

2. По каждому плательщику вести учет начисленных и выплаченных доходов, удержанных налогов;

3. Представлять в налоговые органы документы и сведения, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления в бюджет налогов;

4. Обеспечивать в течение сроков, установленных законодательством, сохранность документов и сведений, необходимых для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления в бюджет соответствующих налогов, сборов (пошлин);

5. Обеспечивать в течение сроков, установленных законодательством, сохранность документов и сведений, необходимых для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления в бюджет соответствующих налогов, сборов (пошлин);

6. Выполнять другие обязанности.

**Налоговые органы имеют право** (ст. 81 НК):

1. Получать от плательщика (иного обязанного лица) необходимые для исчисления и уплаты налогов, сборов (пошлин) документы (их копии), иную информацию, касающуюся деятельности и имущества плательщика (иного обязанного лица);

2. Вызывать в налоговые органы плательщиков (иных обязанных лиц), а также других лиц, имеющих документы и (или) информацию о деятельности плательщиков (иных обязанных лиц), в отношении которых проводится налоговая проверка;

3. Заявлять ходатайства:

– о ликвидации организаций и прекращении деятельности индивидуальных предпринимателей;

– о даче лицензирующим органом лицензиату предписания об устранении выявленных нарушений, а также об аннулировании специальных разрешений (лицензий) на осуществление отдельных видов деятельности;

4. В порядке, установленном законодательством, направлять в суд иски (заявления):

- о ликвидации организации, прекращении деятельности индивидуального предпринимателя;

- о признании осуществляемой плательщиком (иным обязанным лицом) деятельности незаконной в случае нарушения установленного порядка ее осуществления, а также о признании сделок (договоров) недействительными;

- о взыскании налога, сбора (пошлины), пени за счет имущества плательщика (иного обязанного лица);

- об экономической несостоятельности (банкротстве) плательщика (иного обязанного лица);

- о привлечении к субсидиарной ответственности собственников имущества организации, учредителей (участников) или других лиц, в том числе руководителя организации, имеющих право давать обязательные для организации указания либо имеющих возможность иным образом определять ее действия;

- другие иски (заявления), предусмотренные законодательством;

5. Получать от других государственных органов, организаций и физических лиц на безвозмездной основе необходимые для выполнения возложенных на налоговые органы обязанностей информацию и документы, в том числе заключения соответствующих специалистов, экспертов;

6. При проведении налоговой проверки проверять у должностных лиц организаций и физических лиц удостоверяющие личность документы, бухгалтерские книги и другие реестры учета, статистические и бухгалтерские отчеты, балансы, счета и иные документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов, сборов (пошлин), наличные деньги в кассе и у подотчетных лиц, ценные бумаги и другое имущество, а также в порядке, установленном законодательством, производить личный досмотр и досмотр находящихся при них вещей, документов, ценностей и транспортных средств;

7. Взыскивать в установленном НК порядке неуплаченные (не полностью уплаченные) суммы налогов, сборов (пошлин), пеней;

8. Приостанавливать в случаях, установленных НК, операции плательщиков (иных обязанных лиц) по их счетам в банках;

9. Доступа должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, на территорию или в помещение плательщика (иного обязанного лица) в порядке, установленном статьей 74 НК;

10. Назначать инвентаризацию имущества плательщика (иного обязанного лица) и опечатывать кассы, помещения, места хранения документов и (или) имущества плательщика (иного обязанного лица);

11. В целях налогового контроля в порядке, определяемом законодательством, создавать налоговые посты, обеспечивая нахождение должностных лиц налоговых органов на территории и (или) в помещениях плательщика (иного обязанного лица);

12. Вносить в компетентные органы предложения о приостановлении выезда за пределы Республики Беларусь физических лиц до погашения ими задолженности по налоговому обязательству;

13. Проводить в порядке, определяемом законодательством, контрольные закупки товарно-материальных ценностей и контрольные оформления заказов на выполнение работ, оказание услуг для проверки соблюдения законодательства, в том числе ус-

тановленного порядка приема наличных денежных средств, порядка осуществления валютных операций.

Контрольной закупкой признается искусственно созданная должностными лицами налоговых органов ситуация приобретения товарно-материальных ценностей без цели их потребления или последующей реализации. Контрольная закупка может проводиться с использованием как белорусских рублей, так и иностранной валюты;

14. Изымать при проведении выездной налоговой проверки в порядке, установленном НК, документы плательщика (иного обязанного лица);

15. В случаях и порядке, предусмотренных законодательством, производить арест и (или) изъятие вещей и товарно-материальных ценностей плательщика (иного обязанного лица), которые являются предметами нарушения налогового и иного законодательства, а также орудиями и средствами совершения нарушения законодательства;

16. Осуществлять деятельность по технической защите информации, в том числе криптографическими методами, включая применение электронной цифровой подписи, в части удостоверения формы внешнего представления электронного документа на бумажном носителе, представляемого в налоговый орган в соответствии со статьей 63 НК, а Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь – также в части оказания услуг по распространению открытых ключей проверки подписи;

17. Изымать при проведении выездной налоговой проверки в случаях и порядке, установленных законодательством Республики Беларусь, для направления на техническое освидетельствование кассовые суммирующие аппараты, специальные компьютерные системы, билетопечатающие машины, таксометры.

При отсутствии у плательщика (иного обязанного лица) документов бухгалтерского учета и других документов, связанных с налогообложением, налоговый орган вправе определять размер причитающихся к уплате в бюджет налога, сбора (пошлины) на основании сведений о движении денежных средств по счетам плательщика (иного обязанного лица) в банке и (или) сведений, полученных об указанных лицах от других органов, организаций и физических лиц, либо в расчетном порядке в соответствии с законодательством на основании сведений о плательщиках (иных обязанных лицах), занимающихся аналогичными видами деятельности.

Определенные в указанном порядке суммы налогов, сборов (пошлин) пересматриваются налоговым органом при условии восстановления плательщиком (иным обязанным лицом) бухгалтерского учета и представления документов бухгалтерского учета, других документов, связанных с налогообложением, но не позднее трех месяцев со дня вручения (направления) плательщику (иному обязанному лицу) или его представителю акта налоговой проверки.

Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь вправе издавать в соответствии с НК и (или) другими актами налогового законодательства нормативные правовые акты, обязательные для исполнения плательщиками (иными обязанными лицами), налоговыми органами и их должностными лицами.

Налоговые органы имеют также и другие права, установленные законодательством.

**Налоговые органы и их должностные лица обязаны** (ст. 82 НК):

1. Действовать в строгом соответствии с законодательством;
2. Корректно и внимательно относиться к плательщикам (иным обязанным лицам), их представителям, не унижать их чести и достоинства;
3. Осуществлять контроль за соблюдением налогового законодательства, правильным исчислением, полной и своевременной уплатой налогов, сборов (пошлин), пеней;
4. Вести учет плательщиков (в установленных случаях - иных обязанных лиц) в Государственном реестре плательщиков (иных обязанных лиц) и других установленных законодательством реестрах;



5. Давать письменные разъяснения плательщикам (иным обязанным лицам) по вопросам применения актов налогового законодательства;

6. В порядке, установленном налоговым законодательством, проводить налоговые проверки;

7. В случае неисполнения или ненадлежащего исполнения плательщиками (иными обязанными лицами) налоговых обязательств, неуплаты (неполной уплаты) пеней применять способы обеспечения исполнения налоговых обязательств, уплаты пеней, а также обеспечивать взыскание неуплаченных (не полностью уплаченных) налогов, сборов (пошлин), пеней в порядке, установленном НК;

8. Требовать от плательщиков (иных обязанных лиц) устранения выявленных нарушений налогового законодательства и контролировать исполнение этих требований;

9. В порядке, установленном НК, осуществлять зачет или возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, сборов (пошлин), пеней и процентов по ним;

10. Передавать (вручать) плательщику (иному обязанному лицу) или его представителю свои решения в отношении этих лиц в установленные налоговым законодательством сроки лично (под расписку) либо иным способом, свидетельствующим о дате получения этого решения или о дате направления соответствующей заказной корреспонденции по месту жительства физического лица или по месту нахождения организации;

11. Соблюдать налоговую тайну и правила хранения сведений о плательщиках (иных обязанных лицах);

12. Принимать и регистрировать заявления, сообщения и иную информацию о нарушениях налогового законодательства и осуществлять в установленном порядке их проверку;

13. Вести учет причитающихся к уплате и фактически уплаченных плательщиками (иными обязанными лицами) сумм налогов, сборов (пошлин), пеней, составлять и представлять налоговую отчетность по форме и в порядке, установленных законодательством;

14. Передавать правоохранительным органам в соответствии с их компетенцией материалы по фактам нарушений законодательства, за которые предусмотрена уголовная ответственность;

15. Отменять не соответствующие законодательству решения нижестоящих налоговых органов.

Налоговые органы несут также и другие обязанности, определенные законодательными актами.

Не допускается привлекать налоговые органы для выполнения обязанностей, не возложенных на них законодательными актами.

## **Тема 4**

### **НАЛОГОВОЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВО**

#### **4.1 Налоговое обязательство и его исполнение**

**Налоговым обязательством признается** обязанность плательщика (иного обязанного лица) при наличии обстоятельств, установленных НК, другими законами Республики Беларусь и (или) актами Президента Республики Беларусь либо решениями местных Советов депутатов (в отношении местных налогов и сборов), уплатить определенный налог, сбор (пошлину).

Основания возникновения, изменения и прекращения, а также порядок и условия исполнения налогового обязательства определяются налоговым законодательством.

Налоговое обязательство возлагается на плательщика (иное обязанное лицо) с момента возникновения обстоятельств, предусматривающих уплату соответствующего налога, сбора (пошлины).

Обязательство прекращается его исполнением плательщиком (иным обязанным лицом) либо с возникновением обстоятельств, с которыми налоговое законодательство связывает прекращение налогового обязательства по данному налогу, сбору (пошлине).

Исполнением налогового обязательства признается уплата причитающихся сумм налога, сбора (пошлины).

Исполнение налогового обязательства осуществляется непосредственно плательщиком, за исключением случаев, когда в соответствии с НК, другими законами Республики Беларусь и (или) актами Президента Республики Беларусь либо решениями местных Советов депутатов (в отношении местных налогов и сборов) исполнение его налогового обязательства возлагается на иное обязанное лицо либо иному лицу предоставляется право уплатить таможенные платежи за плательщика.

Обязательство может быть исполнено путем зачета излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, а также путем проведения взаимозачета с соответствующим бюджетом.

Особенности исполнения налогового обязательства отдельных групп плательщиков можно представить в виде следующей таблицы (Таблица 4).

Таблица 4

Должник	Исполнитель налогового обязательства	Срок исполнения обязательства	Примечание
Ликвидируемая организация	Ликвидационная комиссия (ликвидатор)	Зависит от условий ликвидации	Обязательство исполняется за счет средств ликвидируемой организации, в т.ч. полученных от реализации имущества. Остающаяся задолженность погашается учредителями (участниками) организации в случаях и пределах, установленных законодательными актами.
Простое товарищество (при прекращении договора), хозяйственная группа (при прекращении деятельности)	Участники договора или хозяйственной группы	При прекращении деятельности	Обязательство исполняется участниками солидарно
Индивидуальный предприниматель, прекращающий деятельность	Индивидуальный предприниматель	До момента прекращения деятельности	Обязательство исполняется за счет принадлежащих ИП денежных средств и иного имущества, за исключением случаев, установленных законодательными актами.
Реорганизованная организация	Правопреемник (правопреемники)	Не позднее одного месяца со дня его (их) государственной регистрации, а при реорганизации в форме присоединения - со дня внесения в Единый государственный регистр юри-	При наличии нескольких правопреемников доля участия каждого в исполнении налогового обязательства реорганизованной организации определяется в соответствии с разделительным балансом или передаточным актом.

		дических лиц и индивидуальных предпринимателей записи о прекращении деятельности присоединенной организации.	
Умершее физическое лицо	Наследники	Не позднее двух месяцев со дня принятия наследства	Исполняется наследником (наследниками), принявшим наследуемое имущество умершего, в пределах стоимости наследуемого имущества и пропорционально доле в наследстве.
Физическое лицо, признанное безвестно отсутствующим или недееспособным	Лицо, уполномоченное органом опеки и попечительства, или непосредственно орган опеки и попечительства	Не позднее трех месяцев со дня признания физического лица безвестно отсутствующим или недееспособным	Исполняется (в т.ч. и пеня) за счет имущества этого физического лица. При принятии решения об отмене признания физического лица безвестно отсутствующим, отмене решения об объявлении физического лица умершим или принятии решения о признании физического лица дееспособным со дня принятия указанного решения возобновляются действие ранее не исполненного и списанного налогового обязательства, начисление (включая ранее начисленные) пеней.

#### 4.2 Сроки и порядок уплаты налогов и сборов

Плательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, сбора (пошлины), подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот.

В случаях, предусмотренных налоговым законодательством, обязанность по исчислению суммы налога, сбора (пошлины) может быть возложена на налоговый или таможенный орган либо налогового агента.

**Сроки уплаты** налогов, сборов (пошлин) устанавливаются НК, другими законами Республики Беларусь и (или) актами Президента Республики Беларусь либо решениями местных Советов депутатов (в отношении местных налогов и сборов) применительно к каждому налогу, сбору (пошлине).

**Сроки уплаты** налога, сбора (пошлины) 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.

В соответствии со ст. 46 НК, уплата налогов, сборов (пошлин) производится разовой уплатой всей причитающейся суммы налога, сбора (пошлины) либо в ином порядке, установленном НК, другими законами Республики Беларусь и (или) актами Президента Республики Беларусь либо решениями местных Советов депутатов (в отношении местных налогов и сборов).

Уплата налогов, сборов (пошлин) производится в наличном или безналичном порядке в белорусских рублях, если иное не установлено законодательными актами.

**Днем уплаты налога, сбора (пошлины) признаются:**

1. День сдачи плательщиком (иным обязанным лицом) платежного поручения банку на перечисление причитающихся сумм налога, сбора (пошлины) при наличии на

счете плательщика (иного обязанного лица) средств, достаточных для исполнения этого платежного поручения в полном объеме;

2. День исполнения банком платежного поручения плательщика (иного обязанного лица) на перечисление причитающихся сумм налога, сбора (пошлины), ранее не исполненного по причине отсутствия на счете плательщика (иного обязанного лица) средств, достаточных для исполнения этого платежного поручения в полном объеме;

3. День внесения плательщиком (иным обязанным лицом) для перечисления причитающихся сумм налога, сбора (пошлины) наличных денежных средств в банк, поселковый, сельский исполнительный и распорядительный орган, налоговый орган или организацию связи Министерства связи и информатизации Республики Беларусь либо в случаях, установленных налоговым или таможенным законодательством, в иную уполномоченную организацию;

4. День подачи в таможенную письменного заявления плательщика (иного обязанного лица) об обращении сумм обеспечения уплаты таможенных платежей, внесенных на депозитный счет таможни (далее – суммы обеспечения), в таможенные платежи (при условии, что суммы обеспечения поступили на депозитный счет таможни) либо день принятия таможенной решения об обращении сумм обеспечения в таможенные платежи, если плательщик (иное обязанное лицо) нарушил установленные ограничения, требования или условия, исполнение которых было обеспечено внесением сумм обеспечения.

Уплата налога, сбора (пошлины) представителем плательщика от имени представляемого им плательщика, если иное не установлено налоговым или таможенным законодательством, производится только за счет средств этого плательщика.

Признание задолженности по налогам, сборам (пошлинам) безнадежным долгом и ее списание производятся в порядке, установленном Президентом Республики Беларусь, в частности Указ Президента Республики Беларусь от 13.06.2008 N 329 (ред. от 02.10.2017) "О некоторых вопросах признания задолженности безнадежным долгом и ее списания" (вместе с "Положением о порядке признания задолженности организаций и физических лиц по налогам, сборам (пошлинам), иным обязательным платежам в бюджет, государственные целевые бюджетные и внебюджетные фонды, арендной плате за земельные участки, находящиеся в государственной собственности, задолженности по пеням, административным взысканиям безнадежным долгом и ее списания").

Банки и иные уполномоченные организации обязаны в первоочередном порядке исполнять платежное поручение плательщика (иного обязанного лица) на перечисление налогов, сборов (пошлин), пеней, а также решение налогового или таможенного органа о взыскании налога, сбора (пошлины), пени за счет денежных средств плательщика (иного обязанного лица).

Исполнение банками платежных поручений производится в той последовательности, в которой эти платежные поручения поступают в банк.

Платежное поручение исполняется банком в течение одного банковского дня. Плата за обслуживание по таким операциям не взимается.

В случае неисполнения или ненадлежащего исполнения банком в установленный срок платежного поручения плательщика (иного обязанного лица) либо решения налогового банк уплачивает пеню в размере 1/360 ставки рефинансирования НБ.

#### **4.3 Способы обеспечения исполнения налогового обязательства**

Исполнение налогового обязательства обеспечивается следующими способами (глава 5 НК):

1. Залогом имущества;
2. Поручительством;

3. Пеней;
4. Приостановлением операций по счетам в банке;
5. Арестом имущества.

1. **Залог имущества.** Договор о залоге имущества заключается между залогодателем - плательщиком (иным обязанным лицом) и налоговым органом по месту постановки на учет плательщика (иного обязанного лица).

2. **Поручительство.** Договор поручительства заключается между поручителем и налоговым органом по месту постановки на учет плательщика (иного обязанного лица) и включает в себя обязанность поручителя исполнить в полном объеме налоговое обязательство плательщика, если последний не уплатит в установленный срок причитающиеся суммы налогов, пеней.

3. **Пеня.** Пеней признается денежная сумма, которую плательщик должен уплатить в случае исполнения налогового обязательства в более поздние сроки по сравнению с установленными налоговым законодательством. Пени начисляются за каждый календарный день просрочки, включая день уплаты (взыскания), в течение всего срока исполнения налогового обязательства начиная со дня, следующего за установленным налоговым законодательством днем уплаты налога, сбора (пошлины). Процентная ставка пеней принимается равной 1/360 ставки рефинансирования Национального банка Республики Беларусь, действующей на день исполнения налогового обязательства.

4. **Приостановление операций по счетам в банке.** Приостановлением операций плательщика (иного обязанного лица) по счетам в банке признается по решению налогового или таможенного органа прекращение банком всех расходных операций по данному счету. Указанное ограничение не распространяется на:

- операции, связанные с осуществлением платежей в бюджет, в том числе в государственные целевые бюджетные фонды и государственные внебюджетные фонды, Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты, по обязательствам лица, операции по счетам которого приостановлены;

- операции, связанные с исполнением банком решений налогового органа о взыскании налога, сбора (пошлины), пени за счет средств дебиторов лица, операции по счетам которого приостановлены, при отсутствии в банке решения о приостановлении операций по счетам, принятого органом Комитета государственного контроля, и постановлений (определений) о наложении ареста;

- иные операции в случаях, установленных законодательными актами.

При наличии решения о приостановлении операций плательщика (иного обязанного лица) банк не вправе открывать этому лицу новые счета.

Решение о приостановлении операций плательщика (иного обязанного лица) по его счетам в банке принимается руководителем (его заместителем) налогового или таможенного органа в случаях:

1. Неисполнения плательщиком (иным обязанным лицом) в установленные сроки налогового обязательства, неуплаты пеней;

2. Непредставления плательщиком (иным обязанным лицом) в налоговые или таможенные органы налоговых либо таможенных деклараций (расчетов) по налогам, сборам (пошлинам);

3. Непредставления плательщиком (иным обязанным лицом) в налоговые органы документов бухгалтерского и (или) налогового учета, специальных разрешений (лицензий), иных документов (сведений) для проведения налоговой проверки.

Решение налогового или таможенного органа о приостановлении операций плательщика (иного обязанного лица) по его счетам в банке подлежит безусловному исполнению банком.

Приостановление операций плательщика (иного обязанного лица) по его счетам в банке действует с момента получения банком решения налогового или таможенного органа о приостановлении таких операций до исполнения налогового обязательства, уплаты пеней в полном объеме либо до отмены решения налогового или таможенного органа о приостановлении операций плательщика (иного обязанного лица) по его счетам в банке.

Решение о приостановлении операций либо об окончании приостановления операций плательщика (иного обязанного лица) по его счетам в банке доводится налоговым или таможенным органом до руководителя (представителя) банка, плательщика (иного обязанного лица).

Приостановление операций по счетам плательщика (иного обязанного лица) отменяется решением руководителя (его заместителя) налогового или таможенного органа не позднее одного рабочего дня, следующего за днем представления в налоговый или таможенный орган документов, подтверждающих устранение плательщиком (иным обязанным лицом) нарушений, послуживших основанием для приостановления операций по его счетам в банке.

Невыполнение либо ненадлежащее выполнение банком решения налогового или таможенного органа о приостановлении операций по счетам плательщика (иного обязанного лица) являются основанием для привлечения этого банка и (или) его должностных лиц к ответственности, установленной законодательными актами.

**5. Арест имущества.** Арестом имущества признается действие налогового или таможенного органа по ограничению имущественных прав плательщика (иного обязанного лица) в отношении имущества, принадлежащего ему на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления. Арест имущества производится в случае неисполнения плательщиком (иным обязанным лицом) в установленные сроки налогового обязательства, уплаты пеней. Решение о наложении ареста на имущество плательщика (иного обязанного лица) принимается руководителем (его заместителем) налогового или таможенного органа в форме постановления о наложении ареста на имущество. При этом виды, объемы и сроки ограничения определяются в каждом конкретном случае с учетом свойств имущества, значимости его для плательщика (иного обязанного лица), хозяйственного, бытового или иного использования и других факторов. Решение об аресте имущества действует с момента наложения ареста до отмены этого решения руководителем (его заместителем) налогового или таможенного органа, принявшим решение о наложении ареста, либо до отмены этого решения вышестоящим налоговым или таможенным органом либо судом.

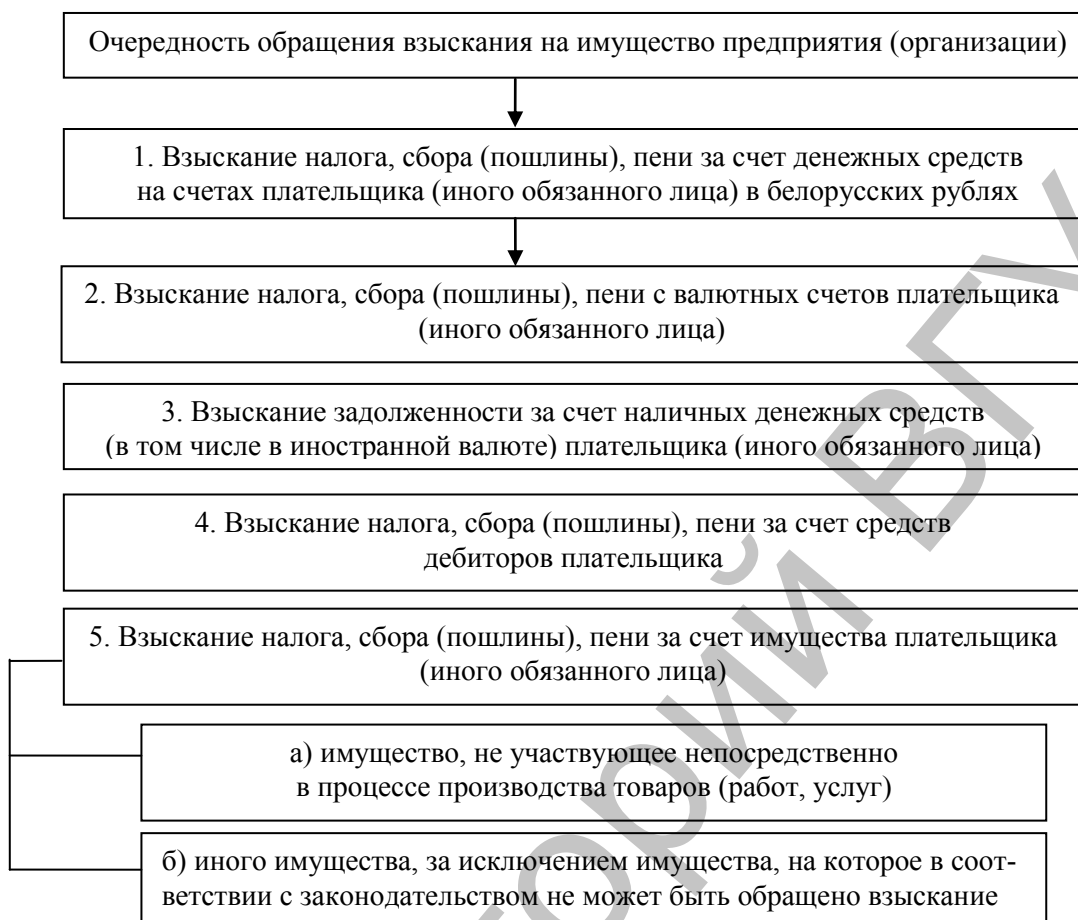
#### **4.4 Принудительное исполнение налогового обязательства**

Взысканием налога, сбора (пошлины), пени признается принудительное исполнение налогового обязательства, уплаты пеней в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения плательщиком (иным обязанным лицом) в установленный срок налогового обязательства, уплаты (неполной уплаты) пеней.

При взыскании налога, сбора (пошлины), пени налоговым или таможенным органом могут быть применены приостановление операций по счетам плательщика в банках и (или) наложение ареста на имущество плательщика.

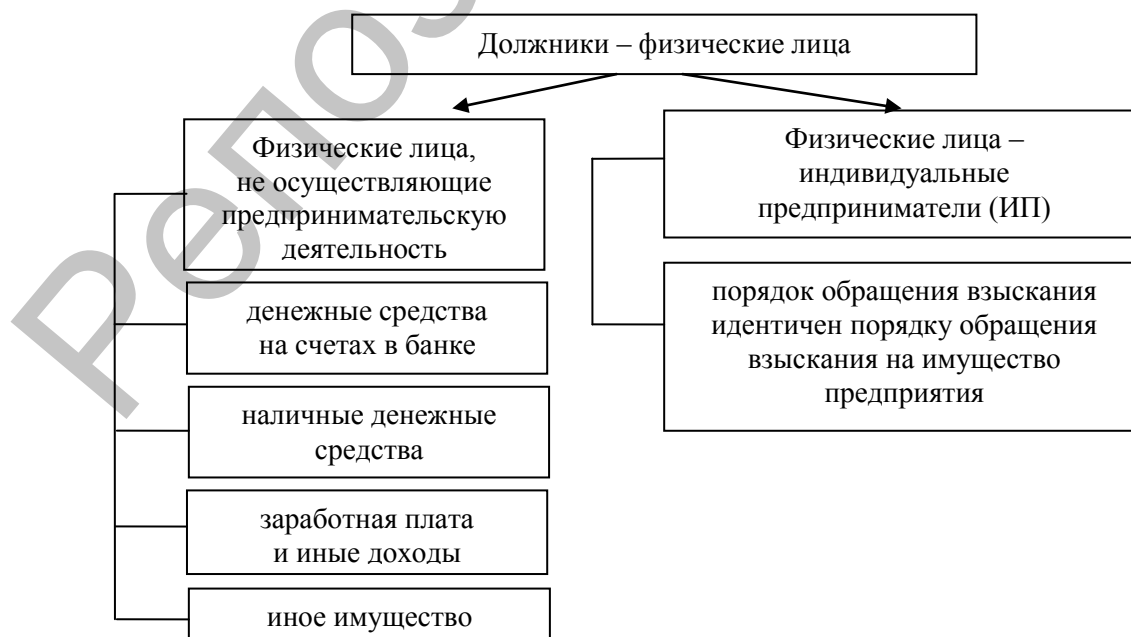
Взыскание задолженности по обязательным платежам с предприятий и организаций производится в порядке, приведенном в схеме 6.

Схема 6



Говоря о взыскании задолженности с физических лиц, рационально разделить данную категорию плательщиков на две группы и в этом случае очередность обращения взыскания на имущество должника будет выглядеть в соответствии со схемой 7.

Схема 7



#### 4.5 Зачет, возврат налогов, сборов, пошлин

Зачет или возврат излишне уплаченной суммы налога, сбора (пошлины), пени производятся налоговым органом по месту постановки на учет плательщика (иного обязанного лица). Зачет или возврат излишне удержанных налоговыми агентами сумм подоходного налога с физических лиц в случаях и порядке, установленных налоговым законодательством, наряду с налоговыми органами вправе производить и налоговые агенты.

Налоговый орган обязан сообщить плательщику (иному обязанному лицу) о каждом ставшем ему известным факте излишней уплаты и об излишне уплаченной сумме налога, сбора (пошлины), пени не позднее пяти рабочих дней со дня обнаружения каждого такого факта.

Зачет излишне уплаченной суммы налога, сбора (пошлины), пени в счет предстоящих платежей осуществляется налоговым органом самостоятельно либо на основании письменного заявления плательщика (иного обязанного лица).

В случае наличия у плательщика (иного обязанного лица) неисполненного налогового обязательства или неуплаченных пеней зачет излишне уплаченной суммы налога, сбора (пошлины), пени производится налоговым органом самостоятельно.

Зачет излишне уплаченной суммы налога, сбора (пошлины), пени производится налоговым органом самостоятельно в течение пяти рабочих дней со дня выявления факта наличия у плательщика (иного обязанного лица) неисполненного налогового обязательства или неуплаченных пеней, а в случае выявления факта наличия неисполненного налогового обязательства или неуплаченных пеней в результате выездной налоговой проверки – в течение пяти рабочих дней со дня вынесения решения по акту проверки.

Излишне уплаченная сумма налога, сбора (пошлины), пени по письменному заявлению плательщика (иного обязанного лица) может быть направлена в счет предстоящих платежей по этому налогу, сбору (пошлине), на исполнение налоговых обязательств по другим налогам, сборам (пошлинам), на уплату пеней.

Заявление о зачете излишне уплаченной суммы налога, сбора (пошлины), пени должно быть подано плательщиком (иным обязанным лицом) в течение трех лет со дня получения соответствующей информации от налогового органа.

Налоговый орган обязан сообщить плательщику (иному обязанному лицу) о произведенном зачете излишне уплаченной суммы налога, сбора (пошлины), пени в счет предстоящих платежей, исполнения налогового обязательства по уплате других налогов, сборов (пошлин), пеней не позднее пяти дней со дня проведения такого зачета.

Излишне уплаченная сумма налога, сбора (пошлины), пени подлежит возврату плательщику (иному обязанному лицу) по его письменному заявлению в случае отсутствия у плательщика (иного обязанного лица) неисполненного налогового обязательства, неуплаченных пеней.

Заявление о возврате излишне уплаченной суммы налога, сбора (пошлины), пени может быть подано плательщиком (иным обязанным лицом) не позднее трех лет со дня уплаты указанной суммы. Возврат излишне уплаченной суммы налога, сбора (пошлины), пени производится налоговым органом в течение одного месяца со дня подачи плательщиком (иным обязанным лицом) заявления о возврате. При нарушении указанного срока сумма излишне уплаченного налога, сбора (пошлины), пени возвращается плательщику (иному обязанному лицу) с начисленными на нее процентами за каждый день нарушения срока возврата по ставке, равной 1/360 ставки рефинансирования Национального банка Республики Беларусь, действовавшей в день направления платежного поручения банку на возврат плательщику (иному обязанному лицу) этой суммы. Проценты на указанную сумму начисляются со дня, следующего за днем истечения срока возврата излишне уплаченной суммы налога, сбора (пошлины), пени, по день на-



правления платежного поручения банку на возврат плательщику (иному обязанному лицу) этой суммы. Зачет или возврат излишне уплаченной суммы налога, сбора (пошлины), пени производятся в той валюте, в которой предусмотрена уплата этого налога, сбора (пошлины), пени, а начисленных процентов - в белорусских рублях. Излишне взысканная сумма налога, сбора (пошлины), пени подлежит возврату плательщику (иному обязанному лицу), если этот плательщик (иное обязанное лицо) не представил в налоговый орган письменное заявление о зачете указанной суммы в счет предстоящих платежей, исполнения налогового обязательства по другим налогам, сборам (пошлинам), уплаты пеней и у плательщика (иного обязанного лица) отсутствуют неисполненные налоговые обязательства или неуплаченные пени.

Возврат излишне взысканной суммы налога, сбора (пошлины), пени производится на основании письменного заявления плательщика (иного обязанного лица) и решения налогового органа либо общего или хозяйственного суда о признании факта излишнего взыскания такой суммы. Заявление о возврате излишне взысканной суммы налога, сбора (пошлины), пени может быть подано плательщиком (иным обязанным лицом) не позднее трех лет со дня взыскания указанной суммы. Налоговый орган, установив факт излишнего взыскания налога, сбора (пошлины), пени, обязан сообщить об этом плательщику (иному обязанному лицу) не позднее десяти дней со дня установления данного факта. Излишне взысканная сумма налога, сбора (пошлины), пени возвращается плательщику (иному обязанному лицу) с начисленными на нее процентами за каждый день взыскания по ставке, равной  $1/360$  ставки рефинансирования Национального банка Республики Беларусь, действовавшей в день направления платежного поручения банку на возврат плательщику (иному обязанному лицу) этой суммы. Проценты на указанную сумму начисляются со дня, следующего за днем взыскания, по день направления платежного поручения банку на возврат плательщику (иному обязанному лицу) этой суммы. Излишне взысканная сумма налога, сбора (пошлины), пени и начисленные на эту сумму проценты подлежат возврату плательщику (иному обязанному лицу) налоговым органом в течение одного месяца со дня принятия соответствующего решения налоговым органом либо общим или хозяйственным судом.

## Тема 5

# ГОСУДАРСТВЕННАЯ ПОДДЕРЖКА ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ И ИП

### 5.1 Отсрочка, рассрочка уплаты налогов, сборов и таможенных платежей

Отсрочка и (или) рассрочка могут быть предоставлены в отношении всех подлежащих уплате сумм налогов и пени либо их части, по одному или нескольким видам налогов. По платежам, поступающим в государственные целевые бюджетные фонды, отсрочка и (или) рассрочка не предоставляются.

При предоставлении отсрочки и (или) рассрочки уплаты налогов и пени в случаях угрозы экономической несостоятельности (банкротства), если производство и (или) реализация товаров (работ, услуг) носят сезонный характер начисляются и уплачиваются проценты в размере  $1/4$  ставки рефинансирования Национального банка Республики Беларусь.

Юридические лица, претендующие на получение отсрочки и (или) рассрочки, подают в республиканские органы государственного управления, иные государственные организации, подчиненные Правительству Республики Беларусь, в подчинении которых они находятся, а юридические лица, не находящиеся в подчинении этих органов

(организаций), и индивидуальные предприниматели - в облисполкомы (Минский горисполком) заявление о предоставлении им отсрочки и (или) рассрочки по форме, установленной Министерством финансов.

К заявлению прилагаются:

1. Бухгалтерский баланс за предыдущий, а также текущий год на последнюю отчетную дату;
2. Справка об основных экономических показателях по форме, утвержденной Министерством экономики;
3. Справка налогового органа о состоянии расчетов с бюджетом по форме, утвержденной Министерством по налогам и сборам;
4. Справка таможенного органа о состоянии расчетов с бюджетом по форме, утвержденной Государственным таможенным комитетом;
5. Выписка из перечня отраслей и видов деятельности, имеющих сезонный характер (при предоставлении отсрочки и (или) рассрочки на основании, если производство и (или) реализация товаров (работ, услуг) носят сезонный характер);
6. Экспертные заключения о стоимости причиненного ущерба юридическому лицу или индивидуальному предпринимателю в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы, а также стоимости возмещения этого ущерба.

Органы, получившие заявление и дополнительные материалы, основе анализа материалов, представленных юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями, готовят заключение о целесообразности предоставления им отсрочки и (или) рассрочки и в 10-дневный срок направляют соответствующий проект решения Президента Республики Беларусь (далее – проект решения) на согласование в Министерство экономики, Министерство финансов, Министерство по налогам и сборам или в Государственный таможенный комитет (при предоставлении отсрочки и (или) рассрочки уплаты таможенных платежей), Министерство юстиции. Согласованный с данными государственными органами проект решения подлежит согласованию с Комитетом государственного контроля.

Согласованный проект решения в установленном порядке вносится в Совет Министров Республики Беларусь.

Совет Министров Республики Беларусь в 15-дневный срок направляет проект решения Президенту Республики Беларусь через Администрацию Президента Республики Беларусь.

В случае принятия Президентом Республики Беларусь решения о предоставлении отсрочки и (или) рассрочки копия этого решения направляется:

1. Юридическому лицу или индивидуальному предпринимателю, которому предоставлены отсрочка и (или) рассрочка;
2. В Министерство по налогам и сборам и (или) в Государственный таможенный комитет;
3. В республиканские органы государственного управления, иные государственные организации, подчиненные Правительству Республики Беларусь, на которые возложен контроль за выполнением принятого решения.

Действие отсрочки и (или) рассрочки прекращается по истечении срока, установленного решением об их предоставлении, либо в случаях:

1. Досрочной уплаты юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем суммы налогов и процентов по ним;
2. Нарушения юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем условий предоставления и погашения отсрочки и (или) рассрочки.

В случае неуплаты в установленный срок суммы налогов, по которым предоставлены отсрочка и (или) рассрочка, или при нарушении условий предоставления отсрочки, налоговые или таможенные органы в соответствии с законодательством производят взыскание суммы налогов с начислением пени в размере ставки рефинансирования Национального банка Республики Беларусь, действующей на день взыскания.

## 5.2 Налоговый кредит

Под налоговым кредитом понимается перенос установленных законодательством сроков уплаты налогов, приходящихся на период действия налогового кредита. Налоговый кредит может предоставляться по одному или нескольким видам налогов в отношении всей либо части их суммы.

Налоговый кредит не предоставляется:

1. По налогам, срок уплаты которых уже наступил;
2. По платежам, поступающим в государственные целевые бюджетные фонды.

Налоговый кредит может быть предоставлен по решению Президента Республики Беларусь при наличии одного из следующих оснований:

1. Угрозы экономической несостоятельности (банкротства) – на срок от одного года до трех лет;
2. Если производство и (или) реализация товаров (работ, услуг) носят сезонный характер – на срок от одного месяца до одного года.

Размер налогового кредита не должен превышать:

- суммы налогов, подлежащей уплате в течение срока, на который предоставляется налоговый кредит;
- суммы таможенных платежей, подлежащей уплате в отношении товаров, перемещаемых через таможенную границу Республики Беларусь, в течение срока, на который предоставляется налоговый кредит.

За пользование налоговым кредитом юридические лица и индивидуальные предприниматели уплачивают проценты в размере  $\frac{1}{2}$  ставки рефинансирования Национального банка Республики Беларусь, действующей на день уплаты суммы налогового кредита.

Юридические лица, претендующие на получение налогового кредита, подают в республиканские органы государственного управления, иные государственные организации, подчиненные Правительству Республики Беларусь, в подчинении которых они находятся, а юридические лица, не находящиеся в подчинении этих органов (организаций), и индивидуальные предприниматели - в облисполкомы (Минский горисполком) заявление о предоставлении им налогового кредита по форме, установленной Министерством финансов.

К заявлению прилагаются те же документы, что и для получения отсрочки, кроме экспертного заключения о стоимости причиненного ущерба юридическому лицу или индивидуальному предпринимателю в результате стихийного бедствия.

Органы, получившие документы, на основе их анализа подготавливают заключение о целесообразности предоставления им налогового кредита и в 10-дневный срок направляют соответствующий проект решения Президента Республики Беларусь на согласование в Министерство экономики, Министерство финансов, Министерство по налогам и сборам или в Государственный таможенный комитет (при предоставлении налогового кредита по таможенным платежам), Министерство юстиции. Согласованный с данными государственными органами проект решения подлежит согласованию с Комитетом государственного контроля.

Согласованный проект решения в установленном порядке вносится республиканскими органами государственного управления, иными государственными организа-

циями, подчиненными Правительству Республики Беларусь, облисполкомами (Минским горисполкомом) в Совет Министров Республики Беларусь.

Совет Министров Республики Беларусь в 15-дневный срок направляет проект решения Президенту Республики Беларусь через Администрацию Президента Республики Беларусь.

При принятии Президентом Республики Беларусь решения о предоставлении налогового кредита копия принятого решения направляется:

1. Юридическому лицу или индивидуальному предпринимателю, которому предоставлен налоговый кредит;
2. В Министерство по налогам и сборам и (или) в Государственный таможенный комитет;
3. В республиканские органы государственного управления, иные государственные организации, подчиненные Правительству Республики Беларусь, на которые возложен контроль за выполнением принятого решения.

Действие налогового кредита прекращается по истечении срока, установленного решением о его предоставлении, либо в случаях:

1. Досрочной уплаты юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем суммы налогового кредита и процентов за пользование им;
2. Нарушения юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем условий предоставления и погашения налогового кредита.

В случае неуплаты в установленный срок суммы налогового кредита и (или) процентов за пользование таким кредитом или нарушения условий предоставления кредита, к лицу применяются те же меры, что при отсрочке.

### **5.3 Порядок установления нормативного распределения выручки**

Нормативное распределение выручки на очередной финансовый (бюджетный) год может быть установлено по решению Президента Республики Беларусь в связи с тяжелым финансовым положением юридического лица или индивидуального предпринимателя.

Нормативное распределение выручки представляет собой установление нормативов (в процентах), согласно которым поступающие на текущие (расчетные) счета денежные средства направляются на внесение:

1. Платежей в бюджет (в том числе в государственные целевые бюджетные фонды) и в государственные внебюджетные фонды, включая Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты, и погашение задолженности по ним;
2. Иных платежей.

Нормативное распределение выручки применяется к полной сумме средств, поступающих на текущие (расчетные) счета юридических лиц или индивидуальных предпринимателей в белорусских рублях и иностранной валюте, до осуществления платежей в установленной законодательством очередности.

Исполнение платежных инструкций по платежам в бюджет (в том числе в государственные целевые бюджетные фонды) и в государственные внебюджетные фонды, включая Фонд социальной защиты населения осуществляется банком в пределах установленного на эти цели норматива в порядке календарной очередности поступления расчетных документов.

Порядок использования по установленному нормативу оставшейся части средств определяется с учетом установленной законодательством очередности, если иное не предусмотрено решением о предоставлении нормативного распределения выручки.

Нормативное распределение выручки не применяется в отношении таможенных платежей, взимаемых при перемещении товаров через таможенную границу Республики Беларусь.

Юридические лица, претендующие на установление нормативного распределения выручки, подают в органы, в подчинении которых они находятся либо в облисполкомы (Минский горисполком) заявление об установлении нормативного распределения выручки по форме, утвержденной Министерством финансов.

Документы, прилагаемые к заявлению, механизм и сроки согласования те же, что и при получении налогового кредита.

Проект решения должен предусматривать:

1. Наименование юридического лица или фамилию, имя, отчество индивидуального предпринимателя, претендующих на установление нормативного распределения выручки;

2. Виды и размеры нормативов;

3. Период действия нормативного распределения выручки;

4. Условия уплаты текущих налогов в бюджет (в том числе в государственные целевые бюджетные фонды);

5. Наименование республиканских органов осуществляющих контроль за выполнением принятого решения.

При принятии Президентом Республики Беларусь решения об установлении нормативного распределения выручки копия этого решения направляется:

1. Юридическому лицу или индивидуальному предпринимателю, которому установлено нормативное распределение выручки;

2. В Министерство по налогам и сборам;

3. В Национальный банк Республики Беларусь;

4. В Министерство труда и социальной защиты;

5. В Государственный таможенный комитет;

6. В республиканские органы государственного управления, на которые возложен контроль за выполнением принятого решения.

При необеспечении лицами, которым установлено нормативное распределение выручки, своевременной уплаты текущих платежей в бюджет нормативное распределение выручки не применяется начиная с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором не обеспечена уплата текущих платежей до полного погашения задолженности по ним, после чего нормативное распределение выручки возобновляется.

## Тема 6

### ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НАЛОГОВЫЕ ПРАВОНАРУШЕНИЯ

#### 6.1 Общая характеристика ответственности за нарушение налогового законодательства

**Ответственность за совершение налоговых правонарушений** – это применение уполномоченными на то государственными органами (должностными лицами) соответствующих мер наказания к гражданам и субъектам хозяйствования за совершенные ими нарушения законодательства о налогах и предпринимательстве.

Можно выделить ряд **требований конституционного характера** при установлении мер ответственности за нарушение налогового законодательства:

- определенность наказуемых деяний;

- дифференцированный подход к установлению санкций;
- соразмерность санкций размеру причиненного вреда;
- однократность применения мер ответственности за совершенное правонарушение.

Данные требования реализуются в **принципах**: законности, обоснованности, целесообразности, неотвратимости наказания и его справедливости.

Ответственность за совершение налоговых правонарушений **обладает всеми признаками, присущими юридической ответственности вообще**, а именно:

1. Юридическая ответственность всегда связана с государственным принуждением, которое выступает ее содержанием;
2. Является средством охраны правопорядка;
3. Состоит в применении санкций правовых норм и связана с отрицательными последствиями материального или морального характера, которые правонарушитель должен претерпеть;
4. Является последствием виновного деяния;
5. Наступает за нарушение правовых норм и на основе норм права;
6. Реализуется в соответствующих процессуальных формах.

Кроме того, существуют и **характерные признаки ответственности за совершение налоговых правонарушений**:

1. Основанием является налоговое правонарушение
2. Носит, как правило, имущественный характер;
3. Применение ответственности урегулировано нормами налогового, административного или уголовного права;
4. Объектами ответственности являются плательщики (иные обязанные лица), налоговые агенты, их представители, банки.

За совершение налоговых правонарушений законодательство устанавливает **два вида ответственности**:

1. административная;
2. уголовная.

В зависимости от вида, устанавливаются и особенности привлечения виновного лица к ответственности.

**Лицо не может быть привлечено к ответственности** за совершение налогового правонарушения при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств:

- отсутствие события налогового правонарушения;
- отсутствие состава налогового правонарушения;
- истечение сроков давности привлечения к ответственности. При этом, сроки давности для привлечения к ответственности в отношении административных правонарушений в сфере налогообложения установлены ст. 7.6 КоАП и составляют *3 года со дня совершения и 6 месяцев со дня обнаружения правонарушения*, за исключением административных правонарушений, предусмотренных статьями 11.61, 11.62, 13.1, 13.3, 13.8–13.11 КоАП, совершенных физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями, административное взыскание за которые может быть наложено *не позднее одного года со дня их совершения*.

В отношении уголовных преступлений, связанных с уплатой обязательных платежей сроки давности зависят от степени тяжести совершенного преступления и в соответствии со ст. 12 и 83 УК составляют:

- *два года* за совершение преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 261.1 УК (Изготовление в целях сбыта или сбыт поддельных акцизных марок Республики Беларусь);
- *пять лет* за совершение преступлений, предусмотренных ст. 231 УК (уклонение от уплаты таможенных платежей), ч. 1 ст. 243 УК (Уклонение от уплаты сумм на-

логов, сборов путем сокрытия, умышленного занижения налоговой базы либо путем уклонения от представления налоговой декларации (расчета) или внесения в нее заведомо ложных сведений, повлекшее причинение ущерба в крупном размере), ч. 2, 3 ст. 261.1 (Использование заведомо поддельных акцизных марок Республики Беларусь, действия, предусмотренные частями первой и второй указанной статьи, совершенные повторно либо организованной группой);

– *десять лет* за совершение преступления, предусмотренного ч. 2 ст. 243 УК (Уклонение от уплаты сумм налогов, сборов путем сокрытия, умышленного занижения налоговой базы либо путем уклонения от представления налоговой декларации (расчета) или внесения в нее заведомо ложных сведений, повлекшее причинение ущерба в особо крупном размере).

Основанием применения мер ответственности является совершение налогового правонарушения.

**Правонарушение характеризуется наличием следующих признаков:**

1. Наличие факта поведения субъекта права, выражающегося в действии или бездействии (деянии).

2. Поведение противоправно, т.е. деяние нарушает правовое предписание. Поступки, которые противоречат всем иным социальным нормам, кроме правовых, правонарушениями не являются.

3. Противоправное деяние является виновным. Вина – психическое отношение физического лица к совершенному им противоправному деянию, выраженное в форме умысла или неосторожности. *Правонарушением, совершенным умышленно*, признается противоправное деяние, совершенное с прямым или косвенным умыслом. При этом, правонарушение признается совершенным с *прямым умыслом*, если физическое лицо, его совершившее, сознавало противоправность своего деяния, предвидело его вредные последствия и желало их наступления. Правонарушение признается совершенным с *косвенным умыслом*, если физическое лицо, его совершившее, сознавало противоправность своего деяния, предвидело его вредные последствия, не желало, но сознательно допускало наступление этих последствий либо относилось к ним безразлично.

*Правонарушением, совершенным по неосторожности*, признается противоправное деяние, совершенное по легкомыслию или небрежности. Правонарушение признается совершенным *по легкомыслию*, если физическое лицо, его совершившее, предвидело возможность наступления вредных последствий своего деяния, но без достаточных оснований рассчитывало на их предотвращение. Правонарушение признается совершенным *по небрежности*, если физическое лицо, его совершившее, не предвидело возможности наступления вредных последствий своего деяния, хотя при необходимой внимательности и предусмотрительности должно было и могло их предвидеть.

Кроме того, виновным в совершении административного правонарушения может быть признано и юридическое лицо. Юридическое лицо признается виновным в совершении административного правонарушения, если будет установлено, что этим юридическим лицом не соблюдены нормы (правила), за нарушение которых предусмотрена административная ответственность, и данным лицом не были приняты все меры по их соблюдению.

4. Деяние совершено только деликтоспособным лицом, т.е. обладающим способностью понимать противоправность своих деяний и осознанно нести за них юридическую ответственность. При этом, физическое лицо должно достичь 16 летнего возраста.

5. Деяние носит антиобщественный характер, так как его совершение причиняет реальный вред обществу, государству, конкретным лицам.

Состав налогового правонарушения идентичен составам других правонарушений: объект, объективная сторона, субъективная сторона, субъект.

**Объект правонарушения** – это определенная разновидность общественных отношений, урегулированных правом, на которые посягает противоправное виновное деяние. В данном случае объектом являются интересы государства в сфере уплаты налогов и предпринимательской деятельности.

**Субъект правонарушения** – лицо, совершившее противоправное деяние. Рядом составов налоговых правонарушений предусмотрен специальный субъект - должностное лицо, индивидуальный предприниматель, а в отношении административных правонарушений, субъектом может признаваться юридическое лицо.

Важнейшим признаком субъекта налогового правонарушения является наличие у него правоспособности, а в отдельных случаях и дееспособности.

**Объективная сторона правонарушения** – ее образуют все те элементы противоправного деяния, которые характеризуют его с внешней стороны. С точки зрения его объективного проявления объективная сторона правонарушения включает в себя: 1) само противоправное деяние; 2) причиненный им вред; 3) необходимую причинную связь между противоправным деянием и причиненным вредом. Для ряда составов правонарушения достаточно совершения противоправного деяния, даже если оно не повлекло конкретных вредных последствий. Объективная сторона правонарушения может выражаться в действии (например, сокрытие прибыли (дохода)) или бездействии – непостановка на налоговый учет в налоговой инспекции, непредставление в налоговый орган соответствующих документов.

В связи с тем, что для ряда налоговых правонарушений необходимым признаком является наличие причиной связи между противоправными действиями и наступившими последствиями (отрицательными), выделяют два вида состава правонарушений: материальные и формальные.

*Материальным* является такой состав, объективная сторона которого включает не только действие (бездействие), но также и последствия, находящиеся в причинной связи с ними. Отсутствие учета объектов налогообложения, последствием чего явилось их сокрытие – яркий пример правонарушения, состав которого можно отнести к материальному.

*К формальному* относят такой состав, объективная сторона которого состоит только из действий (бездействий). Примером такого правонарушения является непредставление или несвоевременное представление в налоговые органы документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов. Необходимо заметить, что ответственность наступает независимо от последствий деяния.

**Субъективная сторона правонарушения** – состоит из элементов психического характера, представляющих собой внутреннее отношение правонарушителя к своему противоправному деянию, к его результатам, к средствам достижения целей. К этим элементам относятся: 1) вина правонарушителя; 2) мотивы, которыми руководствовался нарушитель, совершая противоправное деяние (мотив – это непосредственная внутренняя побудительная причина совершения противоправного деяния); 3) цель, которую он стремился достичь своими противоправными деяниями.

## **6.2 Административная ответственность за нарушение налогового законодательства**

Ответственность за правонарушения в налоговой сфере предусмотрены главой 13 КоАП «Административные правонарушения против порядка налогообложения» (Приложение). Данная глава содержит 14 составов правонарушений:

Статья 13.1. Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе;

Статья 13.2. Осуществление деятельности без постановки на учет в налоговом органе;



Статья 13.4. Нарушение срока представления налоговой декларации (расчета);

Статья 13.5. Отсутствие у налогового агента учета начисленных и выплаченных плательщику доходов

Статья 13.6. Неуплата или неполная уплата суммы налога, сбора (пошлины), таможенного платежа

Статья 13.7. Невыполнение или выполнение не в полном объеме обязанности по удержанию и (или) перечислению суммы налога, сбора (пошлины);

Статья 13.8. Непредставление документов и иных сведений для осуществления налогового контроля либо представление недостоверных сведений

Статья 13.9. Нарушение порядка открытия счета плательщику;

Статья 13.10. Нарушение порядка и сроков исполнения поручений, решений органа Комитета государственного контроля Республики Беларусь, налогового или таможенного органа о перечислении, взыскании налога, сбора (пошлины), таможенного платежа, пени, а равно неисполнение указанных документов;

Статья 13.11. Неисполнение решения органа Комитета государственного контроля Республики Беларусь, налогового или таможенного органа о приостановлении операций по счетам плательщика, налогового агента, иного обязанного лица;

Статья 13.13. Отсутствие при реализации товаров, оказании услуг документа, предусмотренного законодательством о едином налоге;

Статья 13.14. Необеспечение зачисления выручки от реализации товаров (работ, услуг), иного имущества на счета в банках и (или) небанковских кредитно-финансовых организациях и неосуществление платежей с них.

Необходимо отметить, что до недавнего времени вопросы ответственности за налоговые правонарушения регламентировались указами президента, в которых устанавливалось два вида ответственности: экономическая и административная. С вступлением в силу КоАП 2003 года, фактически экономическая ответственность перестала существовать как вид юридической ответственности.

В результате унификации действующего законодательства, 20 июля 2007 года были внесены изменения в КоАП, в результате которых главы 11, 12 и 13 были изложены в новой редакции. В данной редакции нашли отражение все ранее существовавшие положения, которые позволяли дифференцировать меры ответственности в зависимости от различных критериев: от суммы неуплаченных налогов, периода просрочки, формы вины, субъекта правонарушения.

Так статья 13.6 предусматривает ответственность за неуплату или неполную уплату суммы налога, сбора (пошлины), таможенного платежа. При этом, неуплата или неполная уплата плательщиком, иным обязанным лицом суммы налога, сбора (пошлины), совершенные должностным лицом юридического лица по неосторожности, если сумма доначисленных налогов, сборов (пошлин) за проверенный период не превышает одного процента от общей суммы исчисленных за указанный период сумм налогов, сборов (пошлин), учет которых осуществляется налоговыми органами, – влекут наложение штрафа в размере от двух до восьми базовых величин. Те же деяния, но если сумма доначисленных налогов, сборов (пошлин) за проверенный период составляет более одного, но не более трех процентов от общей суммы исчисленных за указанный период сумм налогов, сборов (пошлин), учет которых осуществляется налоговыми органами, – влекут наложение штрафа в размере от восьми до двенадцати базовых величин и т.д. Неуплата или неполная уплата физическим лицом, не являющимся должностным лицом юридического лица или индивидуальным предпринимателем, – плательщиком, иным обязанным лицом суммы налога, сбора (пошлины), совершенные по неосторожности, если неуплаченная или неполностью уплаченная сумма налога, сбора (пошлины) превышает одну базовую величину, – влекут наложение штрафа в размере пятнадцати

процентов от неуплаченной суммы налога, сбора (пошлины), но не менее одной базовой величины.

Если же в деянии субъекта присутствует умысел, то п. 7 ст. 13.6 устанавливает, что: «Неуплата или неполная уплата плательщиком, иным обязанным лицом суммы налога, сбора (пошлины), совершенные должностным лицом юридического лица умышленно, – влекут наложение штрафа в размере от двадцати до шестидесяти базовых величин» и т.д.

При этом в текст главы 13 включены примечания, которые позволяют снизить размер применяемых санкций или вообще не привлекать лицо к ответственности. В частности примечание к той же статье 13.6 устанавливает, что не являются административным правонарушением, предусмотренным частями 1–6 ст. 13.6, неуплата или неполная уплата плательщиком, иным обязанным лицом суммы налога, сбора (пошлины), если ими:

– своевременно направлено без последующего отзыва поручение банку и (или) небанковской кредитно-финансовой организации на перечисление причитающейся суммы налога, сбора (пошлины), не исполненное банком и (или) небанковской кредитно-финансовой организацией по причине отсутствия на счете плательщика, иного обязанного лица средств, достаточных для исполнения этого поручения в полном объеме;

– внесены изменения и дополнения в налоговую декларацию (расчет) и уплачена причитающаяся сумма налога, сбора (пошлины) до назначения проверки, в результате которой могут быть обнаружены такие неуплата или неполная уплата (по административным правонарушениям, выявленным в результате камеральной налоговой проверки, – до составления акта проверки).

Наличие таких положений позволяют говорить о действительной справедливости наказания и адекватности наказания совершенному деянию, поскольку во главу угла ставится не только сам факт неисполнения налогового обязательства, но и обстоятельства совершения правонарушения. Кроме того, наличие таких критериев, на взгляд автора, стимулирует плательщика принимать все меры для скорейшего исполнения налоговых обязательств, т.е. своевременно передавать в банк платежное поручение на перечисление сумм налогов, сокращать просрочку уплаты платежей и т.д.

В соответствии со ст. 3.30 ПИКоАП **протоколы** по правонарушениям, предусмотренным главой 13 КоАП **вправе составлять**:

1. **Органы внутренних дел** – по правонарушению, предусмотренному ст. 13.13 «Отсутствие при реализации товаров, оказании услуг документа, предусмотренного законодательством о едином налоге».

2. **Органы КГК** – по всем правонарушениям, предусмотренным главой 13 КоАП.

3. **Таможенные органы** – по правонарушению, предусмотренному ч. 9 ст. 13.6 КоАП «Неуплата или неполная уплата в установленный срок плательщиком, иным обязанным лицом таможенного платежа на сумму более одной четвертой базовой величины, в том числе совершенные должностным лицом юридического лица», ст. 13.10 «Нарушение порядка и сроков исполнения поручений, решений органа Комитета государственного контроля Республики Беларусь, налогового или таможенного органа о перечислении, взыскании налога, сбора (пошлины), таможенного платежа, пени, а равно неисполнение указанных документов», ст. 13.11 «Неисполнение решения органа Комитета государственного контроля Республики Беларусь, налогового или таможенного органа о приостановлении операций по счетам плательщика, налогового агента, иного обязанного лица»

4. **Налоговые органы** – по всем правонарушениям, предусмотренным главой 13 КоАП, кроме ч. 9 ст. 13.6.

**5. Органы Министерства торговли** – по правонарушению, предусмотренному ст. 13.13 «Отсутствие при реализации товаров, оказании услуг документа, предусмотренного законодательством о едином налоге».

**Рассмотрение административных дел, предусмотренных гл. 13 относится к компетенции:**

1. **Суда** (ст. 3.2 ПИКоАП) – по правонарушениям, предусмотренным ст. 13.13 «Отсутствие при реализации товаров, оказании услуг документа, предусмотренного законодательством о едином налоге» (дело рассматривается единолично судьей районного (городского суда)).

2. **Органов внутренних дел** (ст. 3.6 ПИКоАП) – по правонарушению, предусмотренному ст. 13.13 «Отсутствие при реализации товаров, оказании услуг документа, предусмотренного законодательством о едином налоге».

3. **Органов КГК** (ст. 3.7 ПИКоАП) – по всем правонарушениям, предусмотренным главой 13 КоАП.

4. **Таможенных органов** (ст. 3.12 ПИКоАП) – по правонарушениям, предусмотренным ч. 9 ст. 13.6, 13.10 «Нарушение порядка и сроков исполнения поручений, решений органа Комитета государственного контроля Республики Беларусь, налогового или таможенного органа о перечислении, взыскании налога, сбора (пошлины), таможенного платежа, пени, а равно неисполнение указанных документов», 13.11 «Неисполнение решения органа Комитета государственного контроля Республики Беларусь, налогового или таможенного органа о приостановлении операций по счетам плательщика, налогового агента, иного обязанного лица».

5. **Налоговых органов** (ст. 3.13 ПИКоАП) – по всем правонарушениям, предусмотренным главой 13 КоАП, кроме ч. 9 ст. 13.6.

Таким образом, как правило, в отношении налоговых правонарушений, орган, составивший протокол, сам рассматривает дело об административном правонарушении. Исключением являются правонарушения, предусмотренные ст. 13.13 (по этим правонарушениям дела, протоколы по которым составлены органами Министерства торговли рассматривает суд).

Должностные лица органов, ведущих административный процесс, составляют протоколы, рассматривают дела об административных правонарушениях, налагают предусмотренные КоАП взыскания в пределах предоставленных им полномочий и только при исполнении служебных обязанностей.

Должностные лица органов, ведущих административный процесс, наделяются полномочиями на составление протоколов правонарушений и подготовку дел к рассмотрению решением соответствующего государственного органа.

Дело об административном правонарушении рассматривается в пятнадцатидневный срок со дня получения судьей, должностным лицом органа, ведущего административный процесс, протокола об административном правонарушении и других материалов дела.

При рассмотрении дела должны учитываться обстоятельства, смягчающий или отягчающий ответственность в соответствии со ст. 7.3, 7.4 КоАП. Кроме того, дело не может быть начато, а начатое подлежит прекращению, если истекли сроки давности привлечения к ответственности. При этом сроки давности для привлечения к ответственности в отношении административных правонарушений в сфере налогообложения установлены ст. 7.6 КоАП и составляют 3 года со дня совершения и 6 месяцев со дня обнаружения правонарушения, за исключением административных правонарушений, предусмотренных статьями 11.61, 11.62, 13.1, 13.3, 13.8–13.11 КоАП, совершенных физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями, админи-

стративное взыскание за которые может быть наложено не позднее одного года со дня их совершения.

Судья, должностное лицо органа, ведущего административный процесс, в случае несоблюдения требований к форме или содержанию протокола либо к перечню прилагаемых к нему материалов в пятидневный срок возвращают дело органу, ведущему административный процесс и направившему дело для рассмотрения. После устранения недостатков дело вновь может быть направлено в суд, орган, ведущий административный процесс. Срок рассмотрения дела в этом случае исчисляется со дня повторного поступления дела в суд, орган, ведущий административный процесс.

В случае если при подготовке дела к рассмотрению судья, должностное лицо органа, ведущего административный процесс, уполномоченные рассматривать дела, установят, что рассмотрение такого дела не относится к их компетенции, они направляют его для рассмотрения в суд, орган, ведущий административный процесс, в компетенцию которых входит рассмотрение данного дела.

Если при рассмотрении дела суд, орган, ведущий административный процесс, уполномоченные рассматривать дела, придут к выводу, что в правонарушении содержатся признаки преступления, они передают материалы этого дела прокурору, органам, уполномоченным осуществлять предварительное следствие и дознание.

Штраф (за исключением штрафа, взимаемого на месте) должен быть уплачен физическим лицом или индивидуальным предпринимателем, не позднее одного месяца со дня вступления в законную силу постановления о наложении штрафа, юридическим лицом – не позднее пятнадцати дней со дня вступления в законную силу постановления о наложении штрафа, а в случае обжалования (опротестования) такого постановления – не позднее одного месяца со дня уведомления об оставлении жалобы (протеста) без удовлетворения.

### **6.3 Уголовная ответственность за нарушение налогового законодательства**

Ответственность за преступления в сфере налогообложения предусмотрена главой 25 УК «Преступления против порядка осуществления экономической деятельности».

**1. Статья 231 УК «Уклонение от уплаты таможенных платежей»** предусматривает ответственность за:

1. Уклонение от уплаты таможенных платежей в крупном размере. Санкция ч. 1 ст. 231 предусматривает штраф, или лишение права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью, или исправительные работы на срок до 2-х лет, или арест на срок до 6 месяцев, или лишение свободы на срок до трех лет.

То же деяние, совершенное повторно либо группой лиц по предварительному сговору. Санкция ч. 2 ст. 231 наказывается штрафом, или ограничением свободы на срок до пяти лет, или лишением свободы на срок до шести лет.

2. Уклонение в крупном размере признается деяние, в результате которого сумма неуплаченных таможенных платежей превышает в две тысячи раз размер базовой величины, установленный на день совершения преступления.

Под уклонением от уплаты таможенных платежей понимается:

– бездействие: неуплата таможенных платежей в крупном размере в установленные сроки;

– действие: заявление в таможенной декларации заведомо недостоверных сведений о таможенной стоимости, стране происхождения товаров и транспортных средств или других заведомо недостоверных сведений, дающих основания для освобождения от таможенных платежей или занижения их размера (сокрытие или занижение объекта платежа), повлекшее неуплату таможенных платежей в крупном размере.

По общему правилу таможенные платежи уплачиваются до принятия или одновременно с принятием таможенной декларации.

Уклонение от уплаты таможенных платежей может быть связано с неуплатой одного вида таких платежей в крупном размере или нескольких их видов, образующих в совокупности крупный размер. В последнем случае ответственность по ст. 231 наступает при условии, что неуплата нескольких видов таможенных платежей в общей сумме, равной крупному размеру, охватывалась единым умыслом виновного.

Для указанных деяний характерно наличие специальной цели: уклонение от уплаты таможенных платежей. Если названные деяния преследовали цель уклонения от уплаты таможенных платежей в крупном размере, однако достичь намеченного виновному не удалось по независящим от него обстоятельствам, содеянное лицом подлежит уголовной ответственности по ст. 231 с применением ст. 14 «Покушение на преступление».

Субъективная сторона данного преступления характеризуется прямым умыслом.

Субъектом данного преступления является физическое лицо, достигшее 16-летнего возраста. При этом выделяется специальный субъект:

– декларант – лицо, перемещающее, декларирующее, представляющее и предъявляющее товары и транспортные средства, подлежащие таможенному оформлению, от собственного имени;

– специалист по таможенному оформлению, действующий от имени таможенного агента, перемещающее, декларирующее, представляющее и предъявляющее товары и транспортные средства, подлежащие таможенному оформлению, от собственного имени;

– иные лица (должностное или иное уполномоченное лицо владельца таможенного склада и другие лица, указанные в Таможенном кодексе Республики Беларусь).

**2. Статья 243 УК «Уклонение от уплаты налогов, сборов»** предусматривает ответственность за:

1. Уклонение от уплаты налогов, сборов путем сокрытия или умышленного занижения прибыли, доходов или иных объектов налогообложения либо путем уклонения от подачи декларации о доходах и имуществе или внесение в нее заведомо ложных сведений, повлекшее причинение ущерба в крупном размере. Санкция ч. 1 ст. 243 предусматривает лишение права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью, или арестом, или ограничение свободы на срок до 3 лет, или лишение свободы на тот же срок.

2. То же деяние, повлекшее причинение ущерба в особо крупном размере. Санкция ч. 2 ст. 243 предусматривает ограничение свободы на срок до 5 лет или лишение свободы на срок от 3 до 7 лет с конфискацией имущества или без конфискации и с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью или без лишения.

С объективной стороны рассматриваемое преступление выражается в совершении следующих альтернативных деяний:

1) сокрытие объектов налогообложения. Под сокрытием следует понимать невнесение в документы бухгалтерского и налогового учета фактических данных о прибыли, доходах или иных объектах налогообложения;

2) занижение объектов налогообложения. Занижение – это внесение в документы бухгалтерского и налогового учета сведений, заведомо не соответствующих действительности, о величине объекта налогообложения, скорректированной в сторону ее уменьшения;

3) уклонение от подачи декларации о доходах и имуществе. Уклонением от подачи декларации признается непредставление этого документа в установленный срок в налоговый орган при наличии возможности выполнения соответствующей обязанности;

4) внесение в декларацию о доходах и имуществе заведомо ложных сведений, т.е. включение в текст декларации, представляемой в налоговый орган, сведений, заведомо для виновного не соответствующих действительности, которые влияют на исчисление уплачиваемого налога и в сторону его уменьшения.

Для выполнения состава преступления достаточно совершения хотя бы одного из указанных деяний при обязательном условии причинения ущерба в крупном (ч. 1) или особо крупном (ч. 2) размере. В качестве ущерба выступает сумма недовнесенных в бюджет сумм налогов и сборов, при этом в соответствии с примечанием к указанной статье, крупным размером ущерба признается уклонение от уплаты сумм налогов, сборов на сумму, в тысячу и более раз превышающую размер базовой величины, установленной на день совершения преступления, особо крупным размером – в две тысячи пятьсот и более раз превышающую размер такой базовой величины.

Анализируемое преступление считается оконченным с момента причинения ущерба в крупном или особо крупном размере, т.е. с момента фактической неуплаты налога в указанном размере в установленные сроки.

Преступление может быть совершено только с прямым умыслом, поскольку, совершая деяния по уклонению от уплаты налогов, лицо предвидит неизбежность их общественно опасных последствий в виде причинения ущерба в крупном или особо крупном размере.

Субъектом данного преступления является вменяемое физическое лицо, достигшее 16-летнего возраста. Ответственности по данной статье могут подлежать индивидуальные предприниматели, должностные лица юридических лиц (в частности, руководители предприятий и организаций, их заместители, главные бухгалтеры и должностные лица бухгалтерии), а также иные лица, на которых в соответствии с законодательством возложена обязанность по предоставлению налоговому органу достоверной информации об объектах налогообложения.

**3. Статья 261.1 УК «Изготовление, сбыт либо использование поддельных акцизных марок Республики Беларусь»** предусматривает ответственность за:

1. Изготовление в целях сбыта или сбыт поддельных акцизных марок Республики Беларусь. Санкция ч. 1 ст. 261.1 предусматривает общественные работы, или штраф, или исправительные работы на срок до двух лет, или лишение свободы на тот же срок.

2. Использование заведомо поддельных акцизных марок Республики Беларусь. Санкция ч. 2 ст. 261.1 предусматривает штраф, или исправительные работы на срок до двух лет, или лишение свободы на срок до трех лет.

3. Действия, предусмотренные частями первой и второй, совершенные повторно либо организованной группой. Санкция ч. 3 ст. 261.1 предусматривает лишение свободы на срок от трех до пяти лет.

Субъективная сторона преступления характеризуется умышленной формой вины.

Субъектом преступления является вменяемое физическое лицо, достигшее 16-летнего возраста.

Объективная сторона данного преступления может выражаться в следующих действиях:

- 1) изготовление поддельных акцизных марок, при этом важным признаком является наличие специальной цели – сбыта изготовленных поддельных акцизных марок;
- 2) сбыт поддельных акцизных марок;
- 3) использование заведомо поддельных акцизных марок.

Действия, предусмотренные частями 1 и 2 ст. 261.1 влекут повышенную ответственность, если они совершены повторно или организованной группой лиц, что предусмотрено ч. 3 рассматриваемой статьи.

Необходимо отметить, что ст. 88.1 УК устанавливает, что лицо, совершившее преступление, повлекшее причинение ущерба государственной собственности или имуществу юридического лица, доля в уставном фонде которого принадлежит государству, либо существенного вреда государственным или общественным интересам и не сопряженное с посягательством на жизнь или здоровье человека, может быть освобождено от уголовной ответственности в порядке, установленном законодательным актом, если оно добровольно возместило причиненный ущерб (вред), а также выполнило иные условия освобождения от уголовной ответственности, предусмотренные законодательным актом.

Порядок передачи материалов налоговыми органами органам финансовых расследований установлен Положением о порядке организации и проведения проверок (утверждено Указ Президента Республики Беларусь от 16.10.2009 N 510 (ред. от 13.02.2017) "О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь" (вместе с "Положением о порядке организации и проведения проверок", "Положением о порядке проведения мониторинга").

В соответствии с указанным положением, контролирующий (надзорный) орган при установлении в ходе проверки фактов причинения вреда, необоснованных списаний денежных средств и товарно-материальных ценностей в размере более 1000 базовых величин, установленных на момент причинения вреда, совершения финансово-хозяйственной операции, а при длящемся правонарушении – на момент его окончания (составления акта проверки), а также при установлении иных фактов, указывающих на признаки преступления, передает материалы проверки в органы уголовного преследования в 10-дневный срок со дня вынесения решения по акту проверки и (или) требования (предписания) об устранении нарушений.

Материалы проверки направляются в органы уголовного преследования с сопроводительным письмом, в котором указываются наименование (фамилия, имя, отчество) проверяемого субъекта (при отсутствии наименования у проверяемого обособленного подразделения – адрес его места нахождения), его местонахождение (место жительства), выявленные нарушения, требования законодательства, которые нарушены, должности, фамилии и инициалы лиц, действия (бездействие) которых повлекли нарушение проверяемым субъектом законодательства.

К сопроводительному письму прилагаются копии следующих документов:

- акта проверки;
- документов, регламентирующих должностные обязанности лиц, действия (бездействие) которых повлекли нарушение законодательства (при их наличии);
- возражений по акту проверки (при их наличии) и заключений по результатам их рассмотрения, акта дополнительной проверки (при его наличии);
- решения по акту проверки и (или) требования (предписания) об устранении нарушений, постановления о наложении административного взыскания в отношении проверяемого субъекта;
- объяснений лиц по фактам выявленных нарушений (при их наличии).

В случае обжалования (опротестования) решения по акту проверки, и (или) требования (предписания) об устранении нарушений, и (или) постановления о наложении административного взыскания решения, принятые по результатам рассмотрения жалоб (протестов), направляются контролирующим (надзорным) органом, проводившим проверку, в органы уголовного преследования в течение 10 рабочих дней со дня их принятия.

К материалам проверок, передаваемым в органы уголовного преследования, могут быть приложены подлинники или копии документов бухгалтерского учета, иных документов, в том числе хранившихся на машинных носителях в электронном виде, свидетельствующие о совершении нарушений законодательства.

По мотивированному запросу органа уголовного преследования контролирующей (надзорный) орган обязан в 5-дневный срок со дня поступления запроса представить копии имеющихся у него дополнительных материалов, необходимых для принятия органом уголовного преследования решения в соответствии с законодательством.

Органы уголовного преследования при получении материалов проверки регистрируют и рассматривают их, принимают решение в соответствии с уголовно-процессуальным законодательством. О принятом решении (о возбуждении уголовного дела и результатах его рассмотрения, об отказе в возбуждении уголовного дела, о прекращении возбужденного уголовного дела) в 10-дневный срок со дня его вынесения в контролирующей (надзорный) орган направляется соответствующая информация.

В случае привлечения юридического лица, индивидуального предпринимателя и (или) руководителя юридического лица к административной ответственности в орган финансовых расследований направляются (в том числе в дополнение к ранее направленным материалам) протокол об административном правонарушении, постановление по делу об административном правонарушении, иные документы о привлечении к административной ответственности.

Материалы проверки за подписью начальника (заместителя начальника) налогового органа направляются в орган финансовых расследований сопроводительным письмом, в котором указываются:

- 1) наименование проверяемого юридического лица (фамилия, имя, отчество физического лица);
- 2) юридический адрес (место жительства);
- 3) характер выявленных нарушений;
- 4) какие требования нормативных правовых актов не соблюдены;
- 5) должности, фамилии и инициалы лиц, действия (бездействие) которых повлекли нарушение законодательства.

К сопроводительному письму прилагаются:

- 1) акт проверки;
- 2) документы, регламентирующие должностные обязанности лиц, действия (бездействие) которых повлекли нарушение законодательства;
- 3) документы (при их наличии) о привлечении субъекта предпринимательской деятельности и (или) его руководителя к административной ответственности;
- 4) подлинники бухгалтерских, финансовых, производственно-хозяйственных документов и регистров оперативного и бухгалтерского учета, в том числе хранящуюся на магнитных носителях информацию в виде электронных документов, свидетельствующую о совершении (сокрытии) нарушений законодательства;
- 5) при установлении фактов сокрытия или умышленного занижения прибыли, доходов или иных объектов налогообложения либо уклонения от подачи декларации о доходах и имуществе или внесения в нее заведомо ложных сведений, повлекших недоплату одних налогов и одновременно переплату других налогов, - сведения о наличии такой переплаты.

По мотивированному запросу органа финансовых расследований налоговый орган представляет имеющиеся дополнительные документы и материалы, необходимые для принятия органом финансовых расследований решения в соответствии с законодательством.

При обнаружении налоговым органом фактов, указывающих на признаки преступлений, отнесенных законодательством к подсудности органов финансовых расследований, по вопросам, не относящимся к компетенции налоговых органов и в силу этого не подлежащим указанию в акте проверки, налоговый орган на основании статьи 170 Уголовно-процессуального кодекса Республики Беларусь направляет в ор-



ган финансовых расследований сообщение о преступлении в письменной форме. К такому сообщению могут прилагаться имеющиеся у налогового органа документы и иные материалы, подтверждающие достоверность сообщения о преступлении.

В целях обеспечения оперативности и повышения эффективности работы по рассмотрению материалов о преступлениях против порядка осуществления экономической деятельности налоговый орган при необходимости организует предварительное ознакомление сотрудников органа финансовых расследований с актами проверок для их правовой оценки.

О принятом решении (о возбуждении уголовного дела, об отказе в возбуждении уголовного дела, о прекращении производства по уголовному делу или уголовного преследования) орган финансового расследования в течение 10 дней со дня принятия решения по поступившему сообщению направляет в налоговый орган уведомление с приложением копии соответствующего постановления и с разъяснением права и порядка ознакомления с материалами дела и обжалования принятого решения.

В случае отказа в возбуждении уголовного дела либо прекращения производства по нему и при наличии в действиях нарушителя признаков административного правонарушения административное взыскание налагается не позднее месяца со дня принятия решения об отказе в возбуждении уголовного дела либо о его прекращении (статья 7.6 КоАП).

Передаваемые и возвращаемые материалы проверок регистрируются в специальных журналах, которые ведутся в инспекциях Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь. Учет сообщений о преступлениях, поступивших от должностных лиц налоговых органов, ведется органами финансовых расследований в порядке, предусмотренном законодательством.

## **Тема 7**

# **НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ**

### **1. Понятие, принципы, функции и методы налогового контроля**

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, опроса плательщиков и других лиц, проверки данных учета и отчетности, 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 (п. 1 ст. 64 НК).

Комплекс элементов налогового контроля, перечисленный на схеме 8, является предметом налогового правового регулирования.

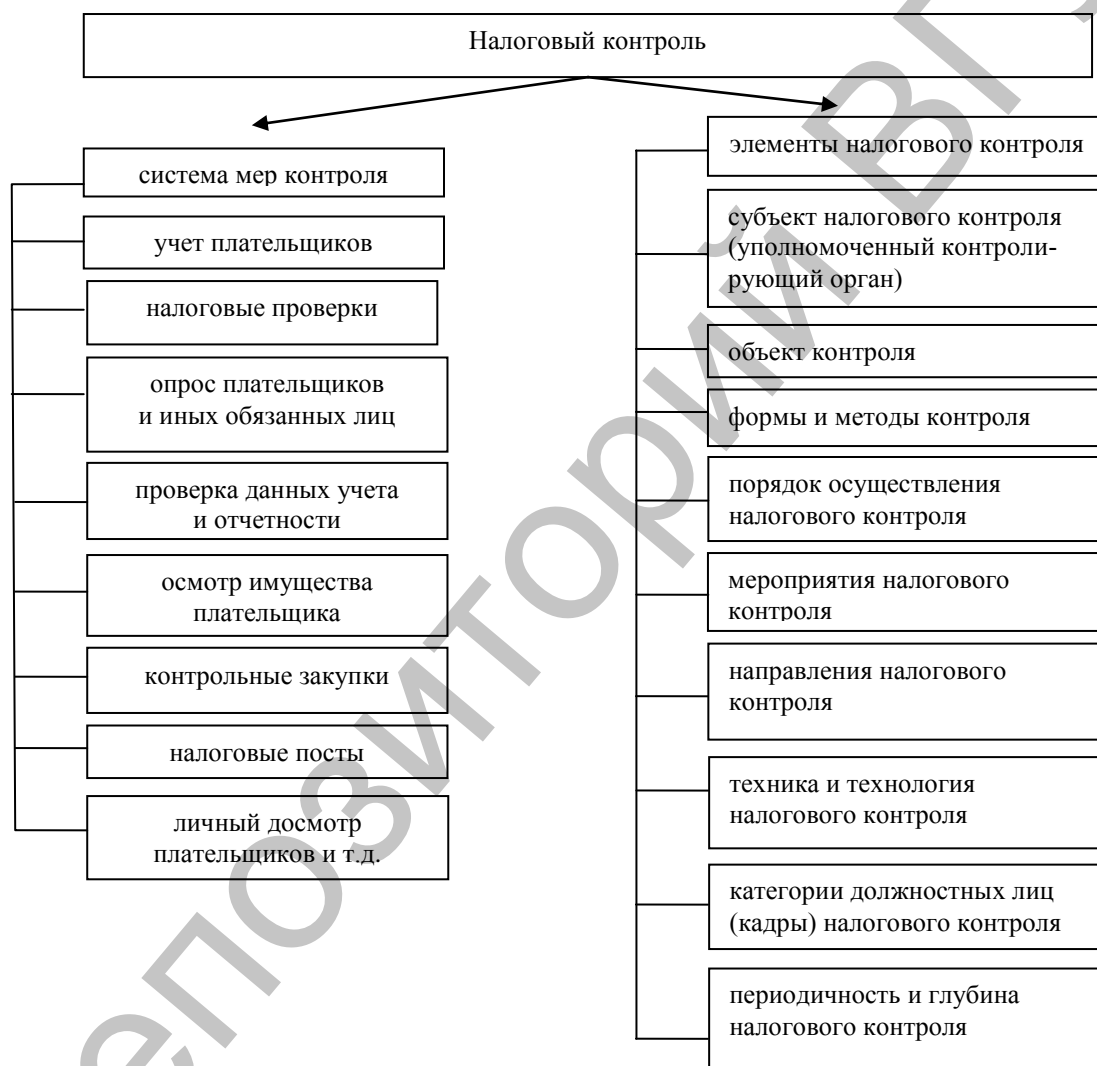
Взаимодействие государства в лице своих уполномоченных органов с налогоплательщиками, происходит в рамках возникающих при этом контрольных налоговых правоотношений, для которых характерно следующее:

1. Они являются по существу управленческими правоотношениями;
2. Имеют административно-правовую природу;
3. Как и любое другое правоотношение, содержит в своем составе следующие элементы: субъект, объект, содержание.
4. Они являются по существу управленческими правоотношениями;
5. Имеют административно-правовую природу;

6. Как и любое другое правоотношение, содержит в своем составе следующие элементы: субъект, объект, содержание.

Субъектов контрольного налогового правоотношения можно разделить на две основные группы: контролирующие субъекты и субъекты, подверженные контролю, – контролируемые субъекты, защищающие в ходе контрольных налоговых правоотношений свои частные интересы. Важно подчеркнуть, что обязанная сторона – контролируемый субъект находится лишь в функциональной зависимости от властного субъекта – контролирующего органа и организационно ему не подчинена

Схема 8



Содержание контрольного налогового правоотношения определяется комплексом прав и обязанностей субъектов данного правоотношения. При этом праву уполномоченной стороны проверять соблюдение выполнения налоговых обязанностей корреспондируется обязанность другой стороны – подконтрольного субъекта создавать для этого необходимые условия и выполнять требования уполномоченного органа.

Объектом контрольного налогового правоотношения является непосредственная деятельность (действия или бездействие) проверяемой организации или физического лица, связанная с уплатой налогов и сборов. В частности, уполномоченными органами в ходе реализации мероприятий налогового контроля устанавливается:

- 1) правильность ведения обязанными лицами бухгалтерского учета доходов, расходов, объектов налогообложения;
- 2) проверка правильности исчисления сумм налогов и сборов;
- 3) проверка своевременности уплаты сумм налогов и сборов;
- 4) правильность ведения банковских операций, связанных с уплатой налогов и сборов;
- 5) выявление обстоятельств, способствующих совершению нарушений налогового законодательства.

Выделяют следующие принципы налогового контроля:

1. Презумпции добросовестности и невиновности проверяемого субъекта;
2. Законности при назначении, проведении, оформлении результатов проверки, вынесении решений и рассмотрении жалоб на решения контролирующих (надзорных) органов, требования (предписания) об устранении нарушений, действия (бездействие) проверяющих;

3. Открытости и доступности нормативных правовых актов, в том числе технических нормативных правовых актов, устанавливающих обязательные требования, выполнение которых проверяется при проведении государственного контроля (надзора), постоянной возможности ознакомления с этими актами, в том числе путем их размещения на сайтах государственных органов и иных организаций;

4. Равенства прав и законных интересов всех проверяемых субъектов;

5. Открытости информации о включении проверяемых субъектов в координационный план контрольной (надзорной) деятельности на предстоящий период;

6. Ответственности контролирующих (надзорных) органов, их должностных лиц за нарушение законодательства при осуществлении контроля (надзора).

7. Принцип территориальности налогового контроля. Принцип территориальности выражается в том, что в большинстве случаев взаимоотношения налогоплательщика по поводу осуществления мероприятий налогового контроля возникают именно с тем налоговым органом, в котором он состоит на учете (предоставление налоговой отчетности, документов, обращения налогоплательщика о разъяснении налогового законодательства, проведение налоговых проверок и т.д.). Исключением из этого правила могут являться внеплановые оперативные тематические проверки и встречные проверки.

8. Принцип соблюдения налоговой тайны. Налоговую тайну составляют любые полученные налоговым органом сведения о налогоплательщике, за исключением сведений:

- разглашенных налогоплательщиком самостоятельно или с его согласия;

- об УНП;

- об уставном фонде организации;

- о нарушениях налогового законодательства и мерах ответственности;

- предоставляемых налоговым или правоохранительным органам других государств в соответствии с международными договорами (ст. 79 НК).

Выделяют следующие направления налогового контроля:

1. Учет организаций и физических лиц.

2. Контроль за своевременностью уплаты налогов и сборов.

3. Контроль за правильностью исчисления и полнотой уплаты сумм налогов и сборов, за надлежащим учетом доходов, расходов и объектов налогообложения.

4. Налоговый контроль за законностью использования налоговых льгот.

5. Налоговый контроль за своевременностью и правильностью удержания сумм налогов налоговыми агентами.

6. Налоговый контроль за соответствием крупных расходов физических лиц их доходам.

7. Налоговый контроль за своевременным перечислением налоговых платежей и исполнением платежных поручений налогоплательщиков и инкассовых поручений налоговых органов в кредитных организациях.

8. Налоговый контроль за правомерностью возмещения сумм налогов из бюджета.

9. Контроль за соблюдением особых режимов налогообложения.

В соответствии с Постановлением МНС Республики Беларусь от 31 декабря 2009 г. № 88 «О методах и способах проведения проверок налоговыми органами», 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 у проверяемого плательщика (иного обязанного лица) выписок банка по текущим (расчетным, валютным и др.) счетам с подлинными записями по этим счетам в банке, а также ознакомление с документами, послужившими основанием для производства таких записей;
- оценка заключенных сделок требованиям законодательства Республики Беларусь по форме, содержанию и исполнению.

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 (иного обязанного лица), с целью выявления несоответствий и отклонений взаимосвязанных показателей с последующим выявлением причин их образования. 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 (иным обязанным лицом) правил учета хозяйственных операций.

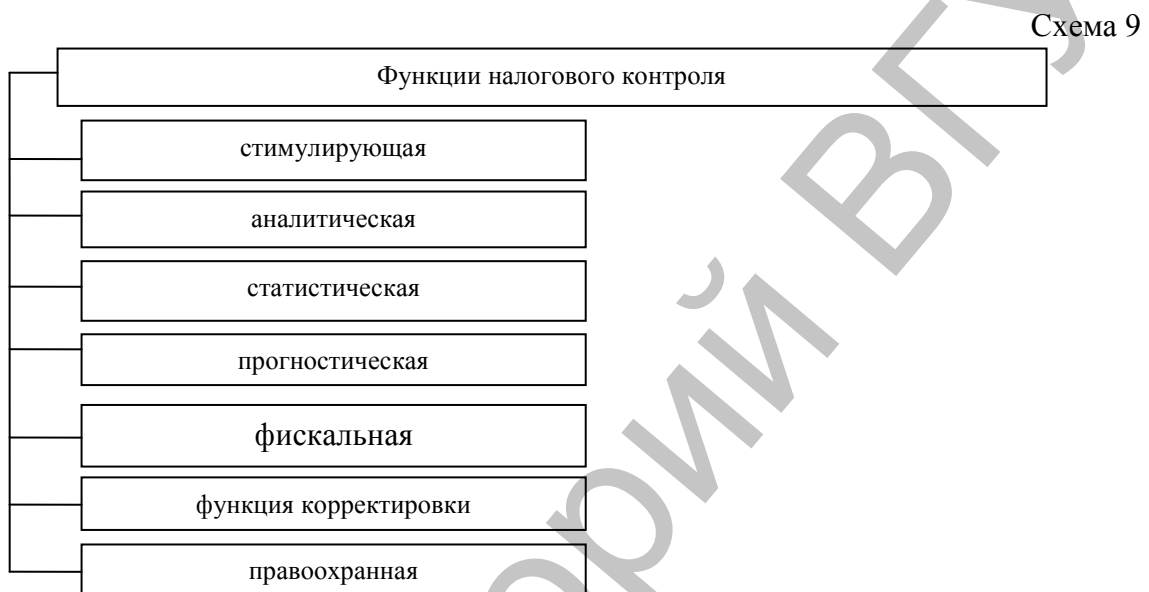
Способами осуществления налоговыми органами проверок являются:

- 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.

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).

Налоговый контроль выполняет следующие функции (схема 9):



## 7.2 Учет плательщиков

Учет плательщиков осуществляется посредством:

- постановки плательщиков на учет в налоговых органах;
- учета изменений сведений о плательщиках, представляемых при постановке на учет в налоговых органах;
- учета сведений о счетах плательщиков в банках, небанковских кредитно-финансовых организациях Республики Беларусь.

Постановка на учет в налоговом органе сопровождается присвоением плательщику УНП – учетного номера плательщика. УНП – единый на всей территории Республики Беларусь и по всем налогам, сборам (пошлинам), в том числе по таможенным платежам, номер, присваиваемый каждому плательщику при постановке на учет в налоговом органе. Присвоение УНП осуществляется одновременно с внесением сведений о плательщике в Государственный реестр плательщиков (иных обязанных лиц) (далее – Государственный реестр). УНП формируется как цифровой (для организаций) или буквенно-цифровой (для физических лиц) код с применением серийно-порядковой системы кодирования и состоит из девяти знаков. УНП, присваиваемый юридическому лицу Республики Беларусь, тождественен его регистрационному номеру, внесенному в Единый государственный реестр юридических лиц и ИП.

Документом, удостоверяющим постановку плательщика на учет в налоговом органе, является **извещение о присвоении УНП**.

**Постановка на учет в налоговом органе плательщиков - юридических лиц и ИП**, информация о государственной регистрации которых получена из регистрирую-

щего органа, осуществляется по принципу «Одно окно» с использованием автоматизированной информационной системы "Взаимодействие"

Уполномоченное должностное лицо налогового органа делает электронную копию информационных карт, полученных из автоматизированной информационной системы "Взаимодействие", для хранения в инспекциях МНС по областям, городу Минску и направляет сведения о поставленных на учет плательщиках в электронном виде в инспекцию МНС по месту нахождения (жительства) плательщика.

Постановка на учет в налоговом органе **других категорий плательщиков** осуществляется на основании заявления, поданного в налоговый орган по месту нахождения (жительства) плательщика. Вместе с заявлением в налоговый орган представляется пакет документов, который формируется в зависимости от вида плательщика.

Постановка на учет в налоговом органе **филиала, представительства и иного обособленного подразделения юридического лица Республики Беларусь** (далее – филиал, представительство, иное обособленное подразделение) производится на основании сообщения юридического лица о создании такого обособленного подразделения, представляемого в налоговый орган по месту нахождения юридического лица в срок не позднее десяти рабочих дней со дня его создания.

**УНП присваивается плательщику при его постановке на учет в налоговом органе в следующие сроки:**

1. *Юридическим лицам и ИП*, информация о государственной регистрации которых получена из регистрирующего органа – на основании информационной карты не позднее трех рабочих дней с даты ее получения;

2. *Простому товариществу* (участникам договора о совместной деятельности) – по месту нахождения участника, на которого в соответствии с договором о совместной деятельности между участниками возложено ведение дел этого товарищества либо который получает выручку по деятельности этого товарищества до ее распределения, не позднее десяти рабочих дней со дня заключения договора о совместной деятельности;

3. *Хозяйственной группе* – по месту нахождения головной организации (центральной компании) либо участника хозяйственной группы, который в соответствии с законодательством или договором наделен полномочиями по ведению дел этой группы, не позднее десяти рабочих дней со дня ее государственной регистрации.

4. *Физическому лицу* – в течение трех рабочих дней со дня получения заявления о постановке на учет в налоговом органе с представлением необходимых документов (сведений), а в случаях, предусмотренных главой 7 Инструкции, не позднее дня вручения физическому лицу налогового сообщения на уплату налога.

**Физические лица (за исключением ИП)** обязаны стать на учет в налоговом органе по месту жительства в следующих случаях:

– *на плательщика в соответствии с законодательством возложена обязанность по подаче декларации* – не позднее последнего дня срока, установленного законодательством для представления налоговой декларации (расчета) в соответствии с законодательством о подоходном налоге с физических лиц. Постановка на учет осуществляется по заявлению;

– *граждане (подданные) иностранного государства и лица без гражданства (подданства), временно проживающие на территории Республики Беларусь, получившие специальное разрешение на право занятия предпринимательской деятельностью в Республике Беларусь* – подлежат постановке на учет в налоговом органе по месту жительства по заявлению, подаваемому не позднее десяти рабочих дней со дня выдачи такого специального разрешения;

– *лицо является плательщиком земельного налога или налога на недвижимость или подоходного налога в фиксированных суммах, а также получающие доходы, под-*

*лежащие налогообложению у источника их выплаты (налогового агента)* – подлежит постановке на учет в налоговом органе по месту жительства по заявлению, либо на основании полученных налоговым органом сведений о таком плательщике и объектах налогообложения.

– *лицо является плательщиком сбора за осуществление ремесленной деятельности* – подлежит постановке на учет в налоговом органе по месту жительства до начала осуществления такой деятельности по заявлению. Помимо сведений, определяемых формой заявления, в нем указываются данные об уплате сбора за осуществление ремесленной деятельности.

Одновременно с заявлением о постановке на учет в налоговом органе физические лица представляют паспорт или иной документ, удостоверяющий личность.

Следующими категориями физических лиц представляются также:

– гражданами (подданными) иностранного государства и лицами без гражданства (подданства) – документы (документы, содержащие отметку) о регистрации или разрешение на временное пребывание в Республике Беларусь, оформленные в порядке, установленном законодательством (для временно пребывающих в Республике Беларусь), либо вид на жительство иностранного гражданина или лица без гражданства в Республике Беларусь (для постоянно проживающих в Республике Беларусь);

– гражданами (подданными) иностранного государства и лицами без гражданства (подданства), получившими специальное разрешение на право занятия предпринимательской деятельностью в Республике Беларусь, – копия специального разрешения на право занятия предпринимательской деятельностью, выданного в установленном законодательством порядке, с одновременным предъявлением налоговому органу для сверки оригинала специального разрешения.

При изменении места нахождения организации или места жительства индивидуального предпринимателя; собственников имущества (учредителей, участников) и иных сведений, указанных в заявлении о постановке на учет в налоговом органе (для плательщиков, постановка которых на учет в налоговом органе осуществляется по заявлению), плательщик в письменном виде сообщает об этом в налоговый орган по месту постановки на учет в срок не позднее десяти рабочих дней со дня таких изменений, если иной срок не установлен законодательными актами.

Присвоенный плательщику – физическому лицу, в том числе являющемуся ИП, УНП сохраняется за ним на протяжении всей жизни. При изменении места жительства плательщика – физического лица УНП не изменяется. В случае прекращения деятельности ИП и исключения его из Единого государственного регистра юридических лиц и ИП в Государственный реестр вносится соответствующая запись. Присвоенный ему УНП физического лица из Государственного реестра не исключается. В случае повторной регистрации физического лица в качестве ИП присвоенный ему УНП физического лица не изменяется.

Присвоенный плательщику УНП не может быть повторно присвоен другому плательщику. В случае обнаружения у плательщика более одного УНП один из них, присвоенный ранее других, признается действительным, остальные – недействительными с исключением их из Государственного реестра. Данное правило не распространяется на иностранные организации.

При реорганизации юридических лиц в форме:

– слияния с другим юридическим лицом (юридическими лицами) – вновь возникшему юридическому лицу присваивается УНП, а реорганизованные юридические лица исключаются из Государственного реестра, присвоенные им УНП признаются недействительными;

– выделения из состава юридического лица одного или нескольких юридических лиц – каждому из вновь возникших юридических лиц присваивается УНП, а за реорганизованным юридическим лицом сохраняется ранее присвоенный УНП;

– разделения юридического лица – каждому из вновь возникших юридических лиц присваивается УНП, а реорганизованное юридическое лицо исключается из Государственного реестра, присвоенный ему УНП признается недействительным;

– присоединения одного юридического лица к другому юридическому лицу – за последним из них сохраняется ранее присвоенный УНП, а присоединенное юридическое лицо исключается из Государственного реестра, присвоенный ему УНП признается недействительным;

– преобразования юридического лица одного вида в юридическое лицо другого вида (изменение организационно-правовой формы) – за вновь возникшим юридическим лицом сохраняется ранее присвоенный УНП.

Присвоенный плательщику УНП не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством.

**Налоговый орган указывает присвоенный УНП** в извещении о присвоении УНП (дубликаты извещения), а также в направляемых плательщику документах.

**Плательщик указывает присвоенный ему УНП:**

– в налоговых декларациях (расчетах), заявлениях, других документах, представляемых в налоговый орган;

– в платежных инструкциях (платежных поручениях, платежных требованиях и других);

– в иных случаях, предусмотренных законодательством.

Лица, обязанные в соответствии с законодательством представлять в налоговые органы сведения о плательщике, указывают в представляемых в налоговый орган сведениях УНП плательщика на основании извещения о присвоении УНП.

**УНП признается недействительным** и плательщик исключается из Государственного реестра:

– при снятии плательщика-организации с учета в налоговом органе в случае ее ликвидации, прекращения деятельности, прекращения договора простого товарищества;

– при ликвидации обособленного структурного подразделения;

– в случае смерти плательщика - физического лица или объявления его умершим;

– при изменениях законодательства, в связи с которыми лицо, которому присвоен УНП, утрачивает статус плательщика.

УНП, присвоенный иностранному гражданину и лицу без гражданства, временно пребывающему и временно проживающему в Республике Беларусь, иностранному гражданину и лицу без гражданства, постоянно проживающему в Республике Беларусь, признается недействительным в случае расторжения сделки с недвижимым имуществом, находящимся на территории Республики Беларусь.

УНП, признанный недействительным, не может быть повторно присвоен другому плательщику.

### **7.3 Контроль, осуществляемый за доходами физических лиц**

Контроль за доходами физических лиц осуществляется посредством получения информации от налоговых агентов, банков, нотариусов и других лиц, обязанных предоставлять сведения о полученных физическими лицами доходах или совершаемых операциях, а также посредством декларирования доходов и имущества, которое регламентируется главой 16 Особенной части Налогового кодекса Республики Беларусь от



29 декабря 2009 г. № 71-3, Законом «О декларировании физическими лицами доходов, имущества и источников денежных средств» от 04.01.2003г. № 174-3.

Действующее законодательство предусматривает два вида деклараций, подаваемых физическими лицами:

**1. Налоговая декларация по подоходному налогу с физических лиц.** Данная декларация подается в соответствии с главой 16 Особенной части Налогового кодекса Республики Беларусь. Налоговая декларация (расчет) представляется плательщиками, получившими в налоговом периоде:

1.1. подлежащие налогообложению доходы, указанные в пункте 1 статьи 178 Особенной части НК, – в отношении таких доходов;

1.2. доходы, освобождаемые от подоходного налога с физических лиц в соответствии с пунктом 1 статьи 163 Особенной части НК в пределах размеров, установленных указанным пунктом, – в случае превышения этих размеров;

1.3. доходы в виде возврата взносов, в том числе проиндексированных в порядке, установленном законодательством, при прекращении ими строительства квартир и (или) индивидуальных жилых домов, а также при их выбытии из членов организаций застройщиков до завершения строительства – в случае применения в отношении сумм таких взносов имущественного налогового вычета, установленного подпунктом 1.1 пункта 1 статьи 166 Особенной части НК;

1.4. доходы в виде возврата страховых взносов при расторжении до истечения пятилетнего периода договоров добровольного страхования жизни и дополнительной пенсии, заключавшихся сроком на пять и более лет, – в случае применения в отношении сумм таких взносов социального налогового вычета, установленного подпунктом 1.2 пункта 1 статьи 165 Особенной части НК.

Налоговая декларация (расчет) представляется плательщиками не позднее 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Не подлежат декларированию в соответствии с указанной главой доходы, полностью освобождаемые от подоходного налога с физических лиц или освобождаемые от этого налога в пределах размеров, установленных пунктом 1 статьи 163 Особенной части НК.

Форма налоговой декларации (расчета) по подоходному налогу с физических лиц и порядок ее заполнения устанавливаются Министерством по налогам и сборам Республики Беларусь.

Плательщики, получившие доходы, связанные с приобретением и (или) отчуждением возмездно отчуждаемого имущества, доходы от сдачи в аренду (субаренду), наем (поднаем) жилых и (или) нежилых помещений, авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, вознаграждения авторам изобретений, полезных моделей, промышленных образцов и иных результатов интеллектуальной деятельности, доходы от личной деятельности за участие в коммерческих, спортивных соревнованиях (играх, выступлениях), вправе представить по таким доходам налоговую декларацию (расчет) в налоговый орган по месту жительства для получения налоговых вычетов, предусмотренных соответственно подпунктом 1.2 пункта 1 статьи 166 и подпунктами 1.2–1.4 пункта 1 статьи 168 Особенной части НК.

Подоходный налог с физических лиц плательщиками, представляющими налоговую декларацию (расчет) в соответствии с настоящей статьей, уплачивается в бюджет не позднее 15 мая года, следующего за отчетным налоговым периодом.

Физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, – граждане Республики Беларусь при выезде с территории Республики Беларусь за ее пределы на постоянное место жительства обязаны представить налоговую декларацию (расчет)

об указанных в статьях 176 и 178 Особенной части НК доходах, полученных за период с 1 января текущего календарного года по день представления налоговой декларации (расчета), и произвести уплату подоходного налога с физических лиц на основании извещения налогового органа. При получении указанных доходов после представления налоговой декларации (расчета) и выдачи налоговым органом справки такие физические лица обязаны представить налоговую декларацию (расчет) за период со дня, следующего за днем представления предыдущей налоговой декларации (расчета), по день представления такой декларации (расчета) и уплатить подоходный налог с физических лиц до момента выезда на постоянное место жительства за пределы Республики Беларусь.

Уплата подоходного налога с физических лиц, доначисленного по налоговым декларациям (расчетам) в данном случае, производится не позднее пятнадцати дней с момента подачи в налоговый орган такой декларации (расчета).

Излишне уплаченные суммы подоходного налога с физических лиц, определенные исходя из налоговых деклараций (расчетов), подлежат зачету либо возврату налогоплательщикам.

**2. Декларация о доходах и имуществе.** В соответствии со ст. 4, 5 Закона Республики Беларусь от 04.01.2003 г. № 174-З «О декларировании физическими лицами доходов и имущества», **обязательному декларированию подлежат** доходы физических лиц, полученные в течение календарного года от источников в Республике Беларусь, а также доходы граждан Республики Беларусь, иностранных граждан и лиц без гражданства, постоянно проживающих в Республике Беларусь, полученные за этот период от источников за пределами Республики Беларусь. В декларации о доходах и имуществе указываются также займы, полученные за период, предшествующий периоду, за который представляется декларация о доходах и имуществе, и не возвращенные на дату представления декларации. Такие доходы указываются в размере полученных займов.

Кроме доходов в декларации указываются находящиеся в собственности физических лиц на момент представления декларации:

– жилые дома с надворными постройками, гаражи, иные строения, квартиры, а также их части (доли), земельные участки;

– транспортные средства (за исключением мопедов и приравненных к ним механических транспортных средств, велосипедов, гужевого транспорта), самоходные машины, морские суда, суда внутреннего плавания и смешанного (река–море) плавания (за исключением маломерных судов, гидроциклов и судов с подвесными двигателями), воздушные суда;

– произведения искусства, драгоценные металлы и драгоценные камни, изделия из них, стоимость каждого из которых превышает одну тысячу базовых величин или общая стоимость которых превышает две тысячи базовых величин;

– строительные материалы, за исключением предназначенных для строительства и (или) реконструкции жилых помещений, общая стоимость которых превышает две тысячи базовых величин;

– иное имущество, стоимость единицы которого превышает две тысячи базовых величин;

– акции, доли (вклады) в уставных фондах хозяйственных товариществ и обществ, паи в производственных и потребительских кооперативах, объекты, не завершённые строительством, их части (доли), предприятия как имущественные комплексы на сумму, превышающую пятнадцать тысяч базовых величин;

– доли в праве долевой собственности на объекты, не завершённые строительством, предприятия как имущественные комплексы, если их стоимость превышает пределы, установленные для соответствующего вида имущества.

Стоимость декларируемого имущества указывается физическим лицом в декларации о доходах и имуществе по цене его приобретения. Если имущество получено физическим лицом безвозмездно, в наследство либо по сделкам, не предполагающим проведение расчетов, стоимость такого имущества в декларации не указывается.

Не подлежат декларированию денежные средства, находящиеся в собственности физических лиц, в том числе размещенные физическими лицами на счета и (или) во вклады (депозиты) в банках Республики Беларусь (в том числе проценты по ним), их выдача, а также перевод со счетов (вкладов) в банках других государств в банки Республики Беларусь, облигации, векселя и другие ценные бумаги, находящиеся в собственности физических лиц, за исключением ценных бумаг, указанных выше.

Должностное лицо налогового органа, истребовавшего декларацию о доходах и имуществе, письменно уведомляет физическое лицо о продлении срока представления декларации либо делает отметку о таком продлении на двух экземплярах письменного требования. При этом срок представления декларации о доходах и имуществе может быть продлен не более чем на три месяца со дня получения физическим лицом письменного требования о ее представлении.

Декларация о доходах и имуществе может быть представлена физическим лицом лично, через своего уполномоченного представителя либо по почте. При направлении декларации о доходах и имуществе по почте днем ее представления является дата почтового отправления.

Если налоговым органом установлено, что сумма сделки или стоимость приобретенного имущества (расходы) превышают сумму, заявленную физическим лицом в декларации (доходы), либо факт получения дохода не подтверждается или выявлен доход, ранее сокрытый от налогообложения, то этот налоговый орган направляет физическому лицу письменное требование о даче пояснений об источниках денежных средств, за счет которых были произведены расходы. Пояснения в письменной форме должны быть представлены физическим лицом в налоговый орган в течение 30 календарных дней со дня вручения письменного требования.

При отказе физического лица от дачи пояснений об источниках денежных средств, либо недостаточности представленных пояснений или в случае, если представленные пояснения не позволяют однозначно установить источник получения денежных средств, сумма превышения расходов над доходами подлежит налогообложению в порядке, установленном законодательством. Исчисленный налог подлежит уплате в течение 30 календарных дней со дня вручения физическому лицу сообщения налогового органа о необходимости уплаты налога.

#### **7.4 Общая характеристика налоговых проверок**

Осуществление налогового контроля в форме проведения налоговых проверок регламентируется положениями Общей части НК, Указа Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 г. № 510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь» (далее – Указ № 510), а также Методическими рекомендациями о некоторых вопросах организации и проведения проверок налоговыми органами (Приложение к письму МНС от 24.06.2010 № 7-2-15/51) (далее – Методические рекомендации).

**Налоговой проверкой признается проверка**, предметом которой является изучение бухгалтерских отчетов и балансов, налоговых деклараций (расчетов), а также других необходимых документов и сведений, связанных с налогообложением, подтверждающих правильность исчисления и своевременность уплаты плательщиком

(иным обязанным лицом) налогов, а также исполнения плательщиком (иным обязанным лицом) иных требований налогового законодательства.

Налоговые проверки **классифицируются** по различным основаниям:

1. По основанию назначения делятся на плановые и внеплановые, планирование и назначение которых осуществляется в соответствии со статьей 69 Общей части НК Республики Беларусь и нормами Указа № 510.

*Плановая проверка* – проверка, включенная в план контрольной работы налогового органа в соответствии с правилами Указа № 510 и главой 4 Положения о порядке организации и проведения проверок (утверждено Указом № 510) (далее – Положение). Контролирующие органы составляют сводные планы проверок на каждое полугодие. Сводные планы утверждаются руководителями контролирующих органов и представляются в органы Комитета государственного контроля в электронном виде по форматам интегрированной автоматизированной системы контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь. Сводные планы проверок формируются КГК в координационные планы контрольной деятельности в Республике Беларусь. Координационный план размещается на официальном сайте Комитета государственного контроля либо его органов в глобальной компьютерной сети Интернет соответственно не позднее 15 декабря года, предшествующего году проведения проверки, и 15 июня года, в котором планируется проведение проверки.

При планировании проверок контролирующим (надзорным) органом может использоваться контрольный список вопросов (чек-лист), который направляется проверяемому субъекту, отнесенному к средней или низкой группам риска, для получения контролирующим (надзорным) органом информации в целях анализа соблюдения проверяемым субъектом законодательства и определения необходимости назначения плановой проверки.

При наличии утвержденной Советом Министров Республики Беларусь для соответствующего контрольного (надзорного) органа и (или) сферы контроля (надзора) формы контрольного списка вопросов (чек-листа) он является обязательным для применения контрольным (надзорным) органом при планировании проверок.

В соответствии с п. 7 Указа № 510, контролирующий (надзорный) орган вправе назначить плановые проверки в отношении проверяемых субъектов, отнесенных:

– к высокой группе риска, – не чаще одного раза в течение календарного года. Если по результатам проведенной контролирующим (надзорным) органом плановой проверки нарушений законодательства проверяемым субъектом не установлено, следующая плановая проверка этого субъекта назначается данным контролирующим (надзорным) органом не ранее чем через два года;

– к средней группе риска, – не чаще одного раза в три года. Если по результатам проведенной контролирующим (надзорным) органом плановой проверки нарушений законодательства проверяемым субъектом не установлено, следующая плановая проверка этого субъекта назначается данным контролирующим (надзорным) органом не ранее чем через пять лет;

– к низкой группе риска, – по мере необходимости, но не чаще одного раза в пять лет.

Плановые проверки в отношении проверяемого субъекта, отнесенного к средней группе риска, могут не назначаться, а отнесенного к низкой группе риска, – не назначаются в одном из следующих случаев:

– по результатам анализа имеющейся в распоряжении контролирующего (надзорного) органа информации, в том числе представленной проверяемым субъектом по контрольному списку вопросов (чек-листу), не установлено признаков, указывающих на нарушения законодательства;

– на дату назначения проверки имеется аудиторское заключение, содержащее безусловно положительное мнение аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности (данных книги учета доходов и расходов проверяемых субъектов, применяющих упрощенную систему налогообложения) и соответствии совершенных финансовых (хозяйственных) операций законодательству. В этом случае плановые проверки могут не назначаться (не назначаются) за период и по вопросам, проверенным в ходе аудита, за исключением проверки вопросов правильности исчисления, своевременности и полноты уплаты налогов, сборов (пошлин), иных обязательных платежей в бюджет, в том числе в государственные целевые бюджетные фонды, а также государственные внебюджетные фонды.

Плановые проверки одного проверяемого субъекта в течение календарного года могут быть осуществлены несколькими контролирующими (надзорными) органами только в форме совместной проверки. Проведение нескольких плановых проверок одного и того же проверяемого субъекта в течение календарного года не допускается.

*Внеплановая проверка* – проверка, проводимая без включения в координационный план контрольной (надзорной) деятельности. В соответствии с п. 9 Указа № 510, внеплановые проверки по установленным основаниям назначаются:

- по поручениям Президента Республики Беларусь, Президиума Совета Министров Республики Беларусь;
- Председателем Комитета государственного контроля и его заместителями, председателями комитетов государственного контроля областей в пределах их компетенции;
- Генеральным прокурором и его заместителями в пределах компетенции;
- руководителем иного контролирующего (надзорного) органа (кроме территориального органа, структурного подразделения, подчиненной организации) и одним из уполномоченных им заместителей в пределах компетенции контролирующего (надзорного) органа.

*2. По видам* налоговые проверки делятся на *камеральные* и *выездные*.

Выездная налоговая проверка проводится по месту нахождения плательщика путем изучения полноты и правильности отражения в бухгалтерском учете плательщиком (иным обязанным лицом) операций, оказывающих прямое или косвенное влияние на суммы налогов, с последующим сравнением определенных в ходе проверки фактических размеров сумм налогов с отраженными плательщиком (иным обязанным лицом) в налоговых декларациях (расчетах) и других документах, связанных с исчислением налогов, представлявшихся налоговому органу в течение периода, подвергающегося проверке.

Кроме приведенной классификации, Указ № 510 выделяет следующие виды проверок:

1. Встречная проверка.
2. Контрольная проверка – проверка устранения проверяемым субъектом нарушений, выявленных в ходе предыдущей проверки.
3. Совместная проверка – проверка, проводимая несколькими контролирующими (надзорными) органами.
4. Дополнительная проверка – проверка обстоятельств, на которые ссылается заявитель в возражениях по акту проверки либо в жалобе на решение по акту проверки.
5. Внеплановая тематическая оперативная проверка.

*При проведении проверок должностные лица налоговых органов обязаны:*

- действовать в строгом соответствии с законодательством;
- не нарушать права и законные интересы плательщика (иного обязанного лица), быть вежливыми, внимательными и корректными с плательщиком (иным обязанным лицом) или его представителями, не унижать их чести и достоинства;

- осуществлять контроль за соблюдением налогового законодательства, правильным исчислением, полной и своевременной уплатой налогов, пеней, а также контроль за соблюдением иного законодательства в пределах своей компетенции;

- в порядке, установленном законодательством, проводить налоговые и выездные проверки;

- требовать от плательщиков (иных обязанных лиц) устранения выявленных нарушений налогового законодательства, а также иных правонарушений и контролировать исполнение этих требований;

- передавать (вручать) плательщику (иному обязанному лицу) или его представителю свои решения в отношении этих лиц в установленные налоговым и иным законодательством сроки лично (под расписку) либо иным способом, свидетельствующим о дате получения этого решения или о дате направления соответствующей заказной корреспонденции по месту жительства или по месту нахождения плательщика (иного обязанного лица);

- соблюдать налоговую тайну и правила хранения сведений о плательщиках (иных обязанных лицах) в соответствии со статьей 79 НК;

- принимать и регистрировать заявления, сообщения и иную информацию о нарушениях налогового законодательства и осуществлять в установленном порядке их проверку;

- передавать правоохранительным органам в соответствии с их компетенцией материалы проверок по фактам нарушений;

- взыскивать в порядке, установленном НК, неуплаченные (не полностью уплаченные) суммы налогов, пеней;

- исполнять вынесенные должностными лицами налогового органа постановления о наложении административного взыскания в виде предупреждения и штрафа.

*При проведении проверок должностные лица налоговых органов имеют право:*

- получать от плательщика (иного обязанного лица) необходимую для проверки информацию и (или) документы, касающиеся деятельности и (или) имущества проверяемого плательщика (иного обязанного лица);

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

- заявлять ходатайства о лишении организаций и индивидуальных предпринимателей специальных разрешений (лицензий) на осуществление определенных видов деятельности;

- заявлять ходатайства о признании осуществляемой плательщиком (иным обязанным лицом) деятельности незаконной в случае нарушения установленного порядка ее осуществления, а также о признании сделок (договоров) недействительными;

- получать от других государственных органов, организаций и физических лиц на безвозмездной основе необходимые для выполнения возложенных на налоговые органы обязанностей информацию и документы, в том числе заключения соответствующих специалистов, экспертов;

- при проведении проверки проверять у должностных лиц организаций и физических лиц удостоверяющие личность документы, бухгалтерские книги и другие документы бухгалтерского и (или) налогового учета, статистические и бухгалтерские отчеты, балансы, счета и иные документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов, наличные деньги в кассе и у подотчетных лиц, ценные бумаги и другое имущество, а также в порядке и случаях, установленных законодательством, производить личный досмотр и досмотр находящихся при них вещей, документов, ценностей и транспортных средств;

- приостанавливать операции плательщиков (иных обязанных лиц) по их счетам в банках в случаях и порядке, установленных статьей 53 НК;

- доступа проверяющих на территорию или в помещение плательщика (иного обязанного лица);
- назначать инвентаризацию имущества плательщика (иного обязанного лица) и опечатывать кассы, помещения, места хранения документов и (или) имущества плательщика (иного обязанного лица);
- в целях налогового контроля в порядке, определяемом законодательством, создавать налоговые посты, обеспечивая нахождение должностных лиц налоговых органов на территории и (или) в помещениях плательщика (иного обязанного лица);
- вносить в компетентные органы предложения о приостановлении выезда за пределы Республики Беларусь физических лиц до погашения ими задолженности по налоговому обязательству;
- проводить в порядке, определяемом законодательством, контрольные закупки товарно-материальных ценностей и контрольные оформления заказов на выполнение работ, оказание услуг для проверки соблюдения законодательства, в том числе установленного порядка приема наличных денежных средств, порядка осуществления валютных операций у плательщика;
- изымать при проведении выездной проверки в порядке, установленном статьей 76 НК, документы плательщика (иного обязанного лица), в том числе электронные документы, хранящиеся на машинных носителях (дискеты, CD-диски, стримерные касеты, флэш-накопители и др.) и (или) на оборудовании (системном блоке компьютера (сервера); кассовых суммирующих аппаратах; специальных компьютерных системах; таксометрах; билетопечатающих машинах и др.), путем временного (на срок не более месяца) изъятия машинных носителей информации и (или) оборудования. При необходимости срок может быть продлен по распоряжению руководителя налогового органа;
- в случаях и порядке, предусмотренных ПИКoАП производить изъятие документов, имеющих значение для принятия решения по делу об административном правонарушении, орудий или средств совершения административного правонарушения, доходов, полученных вследствие совершения административного правонарушения, а также предметов административного правонарушения, за совершение которого предусмотрена их конфискация;
- в установленном законодательством порядке знакомиться в учреждениях банков с подлинными документами, счетами, а также получать в необходимых случаях сведения, справки и копии документов, связанных с операциями проверяемых плательщиков (иных обязанных лиц), о состоянии счетов и оборотов по ним, о состоянии открытых им кредитов и по другим вопросам, возникающим в ходе проверки;
- налагать в соответствии со статьей 54 НК, статьей 8.7 ПИКoАП, арест на имущество плательщиков (иных обязанных лиц), правонарушителей;
- при отсутствии у плательщика (иного обязанного лица) документов бухгалтерского и (или) налогового учета и других документов, связанных с налогообложением, налоговый орган вправе определять размер причитающихся к уплате в бюджет налогов на основании сведений о движении денежных средств по счетам плательщика (иного обязанного лица) в банке и (или) сведений, полученных об указанных лицах от других органов, организаций и физических лиц, либо в расчетном порядке на основании сведений о плательщиках (иных обязанных лицах), занимающихся аналогичными видами деятельности;
- требовать у проверяемого плательщика (иного обязанного лица) копии документов и выписки из них, заверенные подписью уполномоченного должностного лица и печатью этого плательщика (для индивидуальных предпринимателей и физических лиц – заверенные их подписями), а также подписания акта проверки, в том числе промежуточного, или справки проверки руководителем организации (обособленного подразделения организации), при его отсутствии - представителем организации (обособленного

подразделения организации) либо индивидуальным предпринимателем, при его отсутствии – представителем индивидуального предпринимателя, а также лицом, выполняющим функции главного (старшего на правах главного) бухгалтера проверяемого субъекта предпринимательской деятельности (обособленного подразделения организации);

- принимать меры по привлечению к ответственности лиц, действия (бездействие) которых повлекли нарушение плательщиком (иным обязанным лицом) законодательства, регулирующего экономические отношения;
- осуществлять иные действия в соответствии с законодательством.

## **7.5 Камеральная налоговая проверка**

**Камеральная налоговая проверка** проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций (расчетов), документов, подтверждающих факт наличия дебиторской задолженности, других документов, представленных плательщиком (иным обязанным лицом) и связанных с налогообложением, а также документов и сведений о деятельности плательщика (иного обязанного лица), имеющихся у налогового органа, в том числе о его государственной регистрации.

В ходе камеральной налоговой проверки устанавливаются:

- своевременность и полнота представления налоговых деклараций и других документов, обязанность представления которых установлена законодательством;
- правильность оформления всех предусмотренных реквизитов налоговой декларации, четкость их заполнения;
- соответствие реквизитов плательщика (иного обязанного лица), указанных в налоговой декларации, данным Государственного реестра плательщиков (иных обязанных лиц);
- соответствие величины показателя, содержащегося в налоговой декларации величине соответствующего показателя, содержащегося в другой налоговой декларации, которые представлены плательщиком (иным обязанным лицом) по различным налогам и иным платежам в отчетном периоде;
- правильность арифметического подсчета итоговых сумм налогов, иных платежей, подлежащих уплате в бюджет согласно представленным налоговым декларациям;
- соответствие данных, содержащихся в представленной налоговой декларации и прилагаемых к ней документах, с иными имеющимися в налоговом органе документами и сведениями о деятельности проверяемого плательщика (иного обязанного лица);
- обоснованность применения плательщиком (иным обязанным лицом) ставок и налоговых льгот;
- своевременность и полнота уплаты (удержания и перечисления) в бюджет налогов, иных платежей и пеней;
- соблюдение физическими лицами сроков представления деклараций о доходах и имуществе, полнота и достоверность отраженных в них сведений;
- соблюдение сроков представления деклараций об объемах производства и (или) оборота алкогольной, непищевой спиртосодержащей продукции, этилового спирта, табачного сырья и табачных изделий, балансов производства и оборота алкогольной, непищевой спиртосодержащей продукции, этилового спирта, табачного сырья и табачных изделий, отчетов, обязанность представления которых установлена законодательством, полнота и достоверность отраженных в них сведений;
- своевременность постановки на учет в налоговых органах (по заявительному принципу);
- другие вопросы, связанные со своевременным и полным исполнением налоговых обязательств.



Камеральная налоговая проверка проводится без выдачи предписания на ее проведение, о чем указывается в акте, составляемом по итогам камеральной налоговой проверки.

Днем назначения камеральной налоговой проверки является день составления акта камеральной проверки, а днем составления акта камеральной налоговой проверки считается день подписания акта проверки проверяющим.

Условно, можно выделить несколько этапов проведения камеральной проверки:

1. Прием документов и проверка своевременности их предоставления;
2. Проверка правильности оформления отчетности;
3. Проверка правильности исчисления налоговой базы;
4. Проверка правильности произведенного плательщиком арифметического подсчета итоговых сумм налогов и сборов и обоснованность применения налоговых ставок и льгот;
5. Решение вопроса о целесообразности включения данного плательщика в планы проведения выездных налоговых проверок. Оформление результатов камеральной проверки.

Следует иметь в виду, что, согласно п.5 ст.63 НК налоговый орган не вправе отказать в принятии декларации (расчета) и обязан по просьбе плательщика сделать отметку на копии декларации (расчета) о ее принятии. Из этого следует, что отчетная документация должна приниматься как в комплектном, так и в некомплектном виде, а если плательщик настаивает на ее приеме, то и при наличии нарушений в ее оформлении.

Однако, при наличии грубых нарушений, установленных нормативными актами правил оформления документов, не позволяющих идентифицировать их как документы отчетности, соответствующие декларации (расчеты) не могут считаться представленными, а обязанность налогоплательщика по их предоставлению – выполненной. В частности, к таким грубым нарушениям можно отнести:

- отсутствие в представленном документе какого-либо из обязательных реквизитов, предусмотренных нормативными правовыми актами для подобного рода документов;
- нечеткое заполнение отдельных реквизитов, делающее невозможным их однозначное прочтение;
- заполнение документов карандашом;
- наличие не оговоренных подписями плательщика исправлений;
- составление документов на иных языках, кроме русского и белорусского.

При выявлении в ходе камеральной проверки плательщика (иного обязанного лица) неполноты сведений, ошибок (в том числе арифметических) в налоговой декларации и (или) документах, представленных плательщиком (иным обязанным лицом) в соответствии с законодательством, их несоответствия документам и (или) информации, имеющейся в налоговом органе, плательщику (иному обязанному лицу) направляется уведомление с предложением о представлении дополнительных сведений и (или) пояснений, документов, обязанность представления которых установлена законодательством, либо о внесении соответствующих исправлений.

Если по результатам рассмотрения представленных плательщиком (иным обязанным лицом) дополнительных сведений и (или) пояснений, документов либо при их непредставлении установлен факт совершения правонарушения, не внесены по предложению налогового органа соответствующие изменения и (или) дополнения в налоговую декларацию составляется акт камеральной проверки (в 2-х экземплярах).

При установлении фактов несвоевременного представления (непредставления) плательщиком (иным обязанным лицом) налоговых деклараций и иных документов, обязанность представления которых в налоговые органы установлена законодательством, несвоевременной уплаты (неуплаты) налогов и иных платежей, а также постанов-

ки на учет в налоговых органах (по заявительному принципу) с нарушением установленного срока, акт камеральной проверки составляется без направления налоговым органом уведомления с предложениями.

Решение по акту камеральной проверки физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, выносится с дополнительным указанием необходимости направления заявления в суд для взыскания налогов и пеней в судебном порядке либо о принятии к сведению добровольного внесения причитающихся к уплате сумм налогов и пеней.

По результатам камеральной проверки налоговых деклараций, в ходе которой не установлены нарушения законодательства, проводившим камеральную проверку должностным лицом налогового органа на налоговых декларациях, представленных плательщиком (иным обязанным лицом) на бумажном носителе, учиняется запись: «Проверено», проставляется дата и личная подпись должностного лица налогового органа. Второй экземпляр налоговой декларации (при наличии) возвращается плательщику (иному обязанному лицу).

Для информирования плательщика (иного обязанного лица) о результатах камеральной проверки представленной в электронном виде налоговой декларации должностным лицом налогового органа направляется подтверждение о приеме налоговой декларации без ошибок, а при установлении ошибок в налоговой декларации – подтверждение о приеме налоговой декларации с ошибками.

В случае обнаружения в ходе камеральной проверки обстоятельств, указывающих, что плательщиком (иным обязанным лицом) допускаются правонарушения, которые не могут быть полностью подтверждены камеральной проверкой на основании представленных в соответствии с законодательством плательщиком (иным обязанным лицом) документов, а также при систематическом (два и более раза в течение календарного года) неустранении в установленный срок ошибок (неточностей) в налоговых декларациях и других документах, в адрес осуществляющего контрольные функции структурного подразделения налогового органа направляются внутренние (служебные) документы для принятия решения о назначении в установленном законодательством порядке выездной плановой или внеплановой проверки.

## **7.6 Выездная налоговая проверка**

Выездная проверка проводится, как правило, должностными лицами налогового органа по месту постановки плательщика (иного обязанного лица) на учет. Выездную проверку по поручению или предписанию руководителя (заместителя руководителя) вышестоящего налогового органа могут проводить либо принимать в ней участие должностные лица нижестоящих налоговых органов или должностные лица этого вышестоящего налогового органа.

Выездная проверка проводится, как правило, по месту нахождения плательщика (иного обязанного лица).

В случае несовпадения режима работы плательщика (иного обязанного лица) с режимом работы налогового органа или отсутствия у плательщика (иного обязанного лица) помещений и (или) условий для размещения проверяющих, а также по усмотрению проверяющих проверка может осуществляться в помещении по месту нахождения налогового органа.

При проведении выездной проверки в служебном помещении налогового органа документы представляются плательщиком (иным обязанным лицом) проверяющим в систематизированном виде в папках, пронумерованных по листам. Факт приема документов на проверку оформляется путем составления акта приема-возврата документов,

в котором указываются: кем и от кого приняты документы, название принятых документов (папок с реестрами документов), количество листов принятых документов. Возврат документов плательщику (иному обязанному лицу) либо его представителям проводится после проверки им сохранности документов. Плательщик (иное обязанное лицо) либо его представитель собственноручной записью на первом экземпляре акта приема-возврата документов свидетельствует о наличии (отсутствии) претензий по сохранности представленных для проверки документов. Акт приема-возврата документов скрепляется подписями плательщика (иного обязанного лица) либо его представителя и проверяющего. Акты приема-возврата документов на проверку приобщаются к акту (справке) проверки в качестве приложения. Акт приема-возврата документов не составляется в случае, если проверка представленных в налоговый орган документов производится в присутствии плательщика (иного обязанного лица) либо его представителя и завершается в течение одного рабочего дня.

В ходе выездной проверки могут подлежать изучению вопросы исчисления, уплаты (удержания и перечисления) всех налогов и иных платежей. В указанном случае начало периода проверки определяется одной из следующих дат:

- с даты государственной регистрации – в случае, если плательщик не проверялся по налогам и иным платежам контролирующими органами с момента государственной регистрации;

- с даты фактического начала осуществления деятельности (в том числе ремесленной деятельности, деятельности в сфере агротуризма) – в случае, если осуществляемая деятельность не требует государственной регистрации;

- с даты начала налогового (отчетного) периода, следующего за налоговым (отчетным) периодом, охваченным контролирующим органом предыдущей проверкой.

Окончание периода проверки определяется как последний календарный день месяца или квартала, предшествующего налоговому (отчетному) периоду, по которому не наступили сроки представления налоговых деклараций.

При определении проверяемого периода учитываются предусмотренные законодательством особенности определения (в том числе по выбору плательщика (иного обязанного лица) налоговых (отчетных) периодов, сведения о предыдущих проверках.

Проверка по иным вопросам в пределах сфер контроля налоговых органов осуществляется:

- с даты государственной регистрации или фактического начала осуществления предпринимательской деятельности – в случае, если плательщик (иное обязанное лицо) зарегистрирован (приступил к осуществлению предпринимательской деятельности) и с даты государственной регистрации или фактического начала предпринимательской деятельности не прошло трех лет, и ранее он не проверялся по таким вопросам контролирующими (надзорными) органами;

- за предшествующие три календарных года, а также истекший период текущего календарного года.

При этом в целях недопущения необоснованных повторных проверок по одному и тому же вопросу за один и тот же период, необходимо изучение представленных плательщиком (иным обязанным лицом) материалов предыдущих проверок контролирующими (надзорными) органов и определение ранее проверенных вопросов и периодов их проверки. Перечень вопросов, подлежащих проверке, и проверяемые периоды подлежат указанию в предписании на проведение выездной проверки.

В случае нерасположения плательщика (иного обязанного лица) по месту нахождения (месту жительства), указанному в учредительных документах (свидетельстве о государственной регистрации), в предписании на проведение выездной проверки делается соответствующая запись. В таком случае копия предписания направляется по поч-

те плательщику (иному обязанному лицу), его представителю по известному налоговому органу месту нахождения (месту жительства). При этом плательщик (иное обязанное лицо) считается надлежащим образом ознакомленным с предписанием по истечении трех дней со дня направления его копии.

После предъявления плательщику (иному обязанному лицу) предписания на проверку, при необходимости, уточняется перечень вопросов, подлежащих проверке, и проверяемые периоды.

Проверяющие знакомятся с организационной структурой, выясняют наличие обособленных подразделений, условия работы, виды и места осуществляемой деятельности, наличие необходимых для проверки документов, учетную политику, систему установленного бухгалтерского и (или) налогового учета (учета доходов и расходов), а также документооборота плательщика (иного обязанного лица).

Срок проведения проверки, за исключением внеплановой тематической оперативной, контрольной и дополнительной проверок, не может превышать при проведении проверок:

- индивидуальных предпринимателей, лиц, осуществляющих частную нотариальную, ремесленную деятельность, деятельность в сфере агротуризма, – пятнадцати рабочих дней;
- иных проверяемых субъектов – тридцати рабочих дней.

Данные сроки, не распространяются на проверки, проводимые по поручениям органов уголовного преследования по возбужденному уголовному делу, руководителей органов уголовного преследования и судов по находящимся в их производстве делам (материалам).

- срок проведения внеплановой тематической оперативной проверки в отношении одного проверяемого субъекта или его обособленного подразделения не должен превышать трех рабочих дней.

- срок проведения контрольной проверки не должен превышать пяти рабочих дней.

- срок проведения дополнительной проверки не может превышать десяти рабочих дней. Данный срок не распространяется на дополнительные проверки, проводимые по поручениям органов уголовного преследования по возбужденному уголовному делу, руководителей органов уголовного преследования и судов по находящимся в их производстве делам (материалам).

Одним из видов выездной проверки является *проверка финансово-хозяйственной деятельности*.

При проведении проверки финансово-хозяйственной и иной деятельности юридических и физических лиц устанавливается соблюдение ими норм законодательства (за исключением налогового законодательства), контроль за соблюдением которого возложен на налоговые органы.

В ходе проверки финансово-хозяйственной деятельности налоговые органы проверяют соблюдение организациями и (или) индивидуальными предпринимателями, а также физическими лицами установленного законодательством порядка:

- обязательной продажи части валютной выручки;
- выдачи лицензий и осуществления деятельности, на которую требуется получение специального разрешения (лицензии);
- расчетов между субъектами предпринимательской деятельности;
- обращения нефтяного жидкого топлива в Республике Беларусь;
- правил ведения кассовых операций;
- производства и оборота алкогольной, непивной спиртосодержащей продукции и непивного этилового спирта;
- производства и оборота табачного сырья и табачных изделий;

- маркировки товаров контрольными (идентификационными) знаками;
- получения и целевого использования иностранной безвозмездной помощи, а также имущества и средств, полученных от реализации такой помощи, международной технической помощи, предоставления и использования безвозмездной (спонсорской) помощи;
- учета и использования бланков строгой отчетности.

Налоговыми органами также проверяются вопросы соблюдения иного законодательства, контроль за которыми возложен на налоговые органы.

В случае непредставления в ходе проверки плательщиком (иным обязанным лицом) имеющих и относящихся к проверяемым вопросам документов и (или) сведений проверяющими выносится письменное требование об их представлении. Отказ от выдачи документов и (или) сведений или их непредставление в установленный срок влечет применение ответственности, предусмотренной законодательством.

При ведении плательщиком (иным обязанным лицом) бухгалтерского, налогового учета (учета доходов и расходов) с применением программ машинной обработки данных первичных учетных документов (компьютерного программного обеспечения) проверяющие вправе потребовать от представителей плательщика (иного обязанного лица) представить заверенные копии документов такого учета на бумажных носителях. С согласия проверяющих проверка данных ведущегося плательщиком (иным обязанным лицом) учета может проводиться и по компьютерным базам данных плательщика (иного обязанного лица) при условии, что его представители за свой счет и своими силами знакомят проверяющих с инструкциями по использованию этих баз данных, а также с особенностями ведения ими учета в эксплуатируемой базе данных.

В случае выявления встречной проверкой, а также в ходе проведенных опросов физических лиц расхождений со сведениями и документами, предъявленными при проведении выездной проверки, проверяющими истребуются объяснения у плательщика (иного обязанного лица), его представителей и иных лиц, причастных к составлению (оформлению) таких сведений и документов. Справки встречных проверок, истребованные объяснения и иные имеющие отношение к вопросам проверки сведения и документы подлежат приобщению к материалам выездной проверки.

Проверяющими не принимаются во внимание и не учитываются при выведении результатов проверки представленные плательщиком (иным обязанным лицом) во время ее проведения документы, подтверждающие право на льготы, которые плательщик (иное обязанное лицо) не заявил в ранее поданных декларациях за проверяемый период. Если в ходе проверки корректируется размер налоговой базы и это влечет за собой увеличение суммы налоговой льготы, частично использованной плательщиком (иным обязанным лицом), проверяющие учитывают эту льготу в полном объеме, при условии, что плательщик (иное обязанное лицо) уже воспользовался такой льготой и все необходимые сведения и документы, подтверждающие право на эту льготу, представлены.

О результатах выездной проверки оформляется акт (справка) проверки.

## **7.7 Особенности проведения встречных проверок и тематических оперативных проверок**

**Встречная проверка** – проверка, проводимая для установления (подтверждения) достоверности совершения финансово-хозяйственных операций между проверяемым субъектом и его контрагентами или третьими лицами, имеющими отношение к проверяемым финансово-хозяйственным операциям.

Встречная выездная проверка контрагентов (третьих лиц) проверяемого плательщика (иного обязанного лица) проводится (организуется) на основании предписания, выданного в отношении проверяемого плательщика (иного обязанного лица).

Сведения о назначении и проведении встречных проверок заносятся в приложение к предписанию на выездную проверку проверяемого плательщика (иного обязанного лица).

При наличии в пределах одного города нескольких инспекций МНС (областной и районной, городской и районной, нескольких районных) встречные выездные проверки проводятся проверяющими налогового органа, у которых возникла такая необходимость. В иных случаях встречная проверка контрагентов (третьих лиц) проводится налоговым органом по месту их постановки на учет на основании письменного запроса о проведении такой проверки с приложением:

1) копии предписания на выездную проверку проверяемого плательщика (иного обязанного лица), заверенной выдавшим такое предписание налоговым органом;

2) приложения к предписанию на выездную проверку проверяемого плательщика (иного обязанного лица). Сведения о подлежащих встречной проверке контрагентах (третьих лицах) подписываются руководителем (уполномоченным заместителем) проводящего выездную проверку налогового органа и заверяется печатью налогового органа. Сведения о должностных лицах налогового органа, направляемых для проведения встречной проверки, подписываются руководителем (уполномоченным заместителем) и скрепляются печатью налогового органа, проводящего встречную проверку.

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

Встречные проверки не проводятся, если сумма отдельно взятой финансовой операции (сумма денежной оценки хозяйственной операции) на момент ее совершения, осуществлявшейся с субъектами хозяйствования – юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями Республики Беларусь, не превышает 250 базовых величин, с субъектами хозяйствования – иностранными организациями и физическими лицами, зарегистрированными в качестве индивидуальных предпринимателей за пределами Республики Беларусь, – 500 базовых величин. Данные требования не применяются в случаях осуществления финансово-хозяйственных операций с использованием (расходом) бюджетных средств, средств государственных целевых бюджетных и внебюджетных фондов, государственного имущества, мер государственной поддержки, установления фактов оформления финансово-хозяйственных операций документами, содержащими недостоверные сведения и (или) оформленными с нарушениями требований законодательства, а также, если встречная проверка назначена в рамках возбужденного уголовного дела или по поручениям руководителей органов уголовного преследования и судов по находящимся в их производстве делам (материалам).

После проведения встречной проверки оригинал приложения к предписанию на проведение выездной проверки подлежит возврату в налоговый орган, направивший письменный запрос о проведении встречной проверки, и приобщается к предписанию. Копия приложения к предписанию приобщается налоговым органом, проводившим встречную проверку, к материалам встречной проверки.

Результаты встречной проверки оформляются справкой произвольной формы с приложением к ней копий представленных контрагентом (третьим лицом) документов и сведений о проверенных хозяйственных (финансовых) операциях.

Встречная проверка не проводится (справка не оформляется) в случае направления налоговым органом письменного запроса о представлении документов и иной информации контрагентам (третьим лицам) проверяемого плательщика (иного обязанного лица).

В случае если проведенной встречной выездной проверкой будет установлено, что плательщиком (иным обязанным лицом) в подтверждение расходов на приобретение ТМЦ предъявлены документы (товарно-транспортные накладные, счета-фактуры и др.) плательщиков (иных обязанных лиц), существование которых в ходе проведения встречных проверок не подтверждается, либо при проведении встречных проверок плательщик (иное обязанное лицо) (его представитель) на основании записей бухгалтерского учета отрицает факт отпуска ТМЦ или подтверждает его на меньшее количество и стоимость, чем отражено в учете проверяемого плательщика (иного обязанного лица), либо в ходе проверки установлены факты неоприходования по учету проверяемого плательщика (иного обязанного лица) ТМЦ, отпущенных в его адрес другими плательщиками (иными обязанными лицами), проверяющий обязан истребовать объяснения у плательщиков (иных обязанных лиц) (его представителей) о причинах выявленных расхождений.

В случае признания (в письменной форме) плательщиками (иными обязанными лицами) (его представителями) факта использования документов, содержащих недостоверные сведения, в целях уменьшения размеров объектов налогообложения проверяющим определяются объекты налогообложения у проверяемого плательщика (иного обязанного лица) с учетом результатов встречной выездной проверки.

При установленных расхождениях с данными бухгалтерского учета плательщика (иного обязанного лица) в ходе проведенной встречной проверки проверяющий обязан сообщить руководителю налогового органа о выявленных расхождениях с целью дальнейшего информирования правоохранительных органов.

**Внеплановая тематическая оперативная проверка** – проверка, проводимая при необходимости оперативного выявления и пресечения нарушений законодательства в момент их совершения на ограниченной территории либо в отношении торговых объектов, транспортных средств, иных мест осуществления деятельности.

Срок проведения внеплановой тематической оперативной проверки в отношении одного проверяемого субъекта или его обособленного подразделения не должен превышать трех рабочих дней.

При внеплановой тематической оперативной проверке проверяются вопросы соблюдения проверяемыми субъектами:

1) законодательства о предпринимательстве в целях установления фактов осуществления деятельности без специального разрешения (лицензии) либо с нарушением требований и условий осуществления лицензируемого вида деятельности;

2) условий осуществления предпринимательской деятельности, при нарушении которых такая деятельность является незаконной и (или) запрещается;

3) порядка приема наличных денежных средств при реализации товаров (работ, услуг) за наличный расчет, использования кассовых суммирующих аппаратов и специальных компьютерных систем, билетопечатающих машин и таксометров, в том числе использования и учета на них средств контроля;

4) законодательства в области порядка расчетов наличными денежными средствами;

5) порядка осуществления деятельности в сфере игорного бизнеса;

6) порядка уплаты единого налога с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц (далее – единый налог), налога на добавленную стоимость в фиксированной сумме;

7) требований о наличии документов, подтверждающих приобретение (поступление) товарно-материальных ценностей, их отпуск в места реализации;

8) порядка допуска плательщиков единого налога к реализации товаров;

9) законодательства о государственном регулировании производства, оборота и рекламы алкогольной, непившевой спиртосодержащей продукции и непившевого этилового спирта;

10) законодательства о государственном регулировании производства, оборота и рекламы табачного сырья и табачных изделий;

11) законодательства о маркировке товаров контрольными (идентификационными) знаками при реализации товаров, их хранении и транспортировке.

До назначения руководителем налогового органа тематической оперативной проверки физических лиц, осуществляющих незарегистрированную в установленном законодательством порядке предпринимательскую деятельность (далее – тематические оперативные проверки физических лиц) налоговым органом осуществляется сбор документов и сведений о совершаемом (совершенном) нарушении законодательства.

В качестве таких документов и сведений могут использоваться:

1) объявления в средствах массовой информации, сети Интернет, на рекламных щитах, а также иных неофициальных рекламных источниках в местах массового нахождения населения (остановочные пункты, входные двери подъездов домов и т. д.);

2) заявления граждан, организаций, индивидуальных предпринимателей;

3) информация местных исполнительных и распорядительных органов, иных государственных органов, банковских учреждений, и других организаций, представленная по запросам налоговых органов;

4) внутренние (служебные) документы, содержащие указание на факты нарушений;

5) другие источники информации, свидетельствующие о фактах нарушения законодательства.

В предписании на проведение тематической оперативной проверки физического лица вместо наименования проверяемого субъекта указывается территория проведения проверки (улица, район, населенный пункт, город, рынок, участок автодороги и т.д.).

По результатам тематической оперативной проверки физического лица, в ходе которой установлены факты нарушений законодательства, в том числе осуществление предпринимательской деятельности без государственной регистрации, проверяющие составляют акт тематической оперативной проверки.

При отсутствии доказательств систематичности осуществления физическим лицом направленной на получение дохода деятельности акт проверки может не составляться. В отношении физического лица выносится уведомление (предупреждение) об ответственности за осуществление предпринимательской деятельности без государственной регистрации. В случае отказа физического лица от получения и подписи уведомления (предупреждения) в нем учиняется соответствующая запись, заверенная подписями проверяющих.

При выявлении в ходе внеплановой тематической оперативной проверки бесхозяйного имущества составляется акт обнаружения бесхозяйного имущества. Акт обнаружения бесхозяйного имущества составляется в трех экземплярах.

При наличии документов и сведений, являющихся необходимыми и достаточными основаниями для привлечения к физическому лицу к административной ответственности, в отношении этого лица может быть составлен протокол об административном правонарушении без проведения тематической оперативной проверки.

В налоговый орган по месту жительства физического лица направляются копии материалов проверок и иных документов и сведений, имеющих отношение к допущенным физическим лицом нарушениям (решений по акту тематической оперативной проверки, протоколов об административном правонарушении, постановлений о наложении административного взыскания и т.п.) в течение 5 рабочих дней со дня их вынесения (составления).



Проведение тематической оперативной проверки физического лица может сопровождаться *контрольной закупкой товарно-материальных ценностей, контрольными оформлением заказов на выполнение работ, оказание услуг* – способ контроля, выраженный в искусственном создании контролирующими (надзорными) органами ситуации по приобретению товарно-материальных ценностей, оформлению заказов на выполнение работ, оказание услуг без цели их приобретения (потребления) или последующей реализации.

### **7.8 Осуществление налоговыми органами отдельных процессуальных действий в ходе выездных проверок**

К отдельным процессуальным действиям, проводимым в ходе проведения выездных проверок относят:

#### *1. Вызов в налоговый орган при проведении проверки.*

Налоговый орган при проведении проверки вправе вызвать любое физическое (в том числе должностное) лицо, если такая проверка проводится в отношении этого лица либо в отношении другого плательщика (иного обязанного лица), необходимой информацией о котором это физическое лицо обладает в силу участия в совершении операций. Такими лицами могут быть: покупатели или пользователи товаров (услуг); лица, выполняющие работы по трудовому или гражданско-правовому договору; водители сторонних организаций, выполнявшие транспортировки грузов для проверяемого плательщика (иного обязанного лица); бухгалтеры, менеджеры и другой персонал проверяемого плательщика (иного обязанного лица), работавшие в периоде, за который проводится проверка, и т.д.

Проверяющие вправе требовать письменные объяснения от плательщика (иного обязанного лица) или его представителей, других должностных лиц проверяемого плательщика (иного обязанного лица) или физических лиц по вопросам, возникающим в ходе проведения проверки, если такая проверка проводится в отношении этого лица либо иного плательщика (иного обязанного лица), о котором это лицо обладает или может обладать необходимой информацией без вызова в налоговый орган.

Целью вызова физического лица является получение от него объяснений, позволяющих проверить факты возможного совершения налоговых и иных нарушений, установить обстоятельства, способы, методы совершенных проверяемым плательщиком (иным обязанным лицом) нарушений.

Вызываемому физическому лицу заблаговременно направляется письменная повестка, содержащая указание на цели, время вызова, адрес, по которому следует явиться.

Физическое лицо, в отношении которого проводится проверка, вызванное в налоговый орган, вправе потребовать участия своего представителя или адвоката, а также разрешения на магнитофонную запись. Налоговый орган не вправе отказать в указанных требованиях.

По результатам опроса проверяющим составляется протокол опроса.

При необходимости проверяющий обязан провести встречную проверку других плательщиков (иных обязанных лиц), имевших отношение к совершению хозяйственных операций с проверяемым плательщиком (иным обязанным лицом), а также внести предложения руководителю налогового органа о привлечении к проверке эксперта или специалиста.

Протоколы опросов (письменные объяснения) физических лиц, акты встречных проверок, первичные документы, представленные физическими лицами, материалы других проверочных действий являются для проверяющих основанием для изменения

размеров налогового обязательства проверяемого плательщика (иного обязанного лица) и отражаются проверяющим в акте проверки.

### *2. Привлечение к проверке экспертов и специалистов.*

В целях получения заключения о соблюдении плательщиком законодательства по вопросам (отдельным хозяйственным операциям), выходящим за пределы компетенции налоговых органов, налоговый орган в целях оказания содействия в проводимой проверке может привлечь эксперта или специалиста, обладающего специальными знаниями по данному вопросу.

Налоговые органы имеют право привлекать специалистов и экспертов для оказания содействия в проведении проверок, например при:

1. Выявлении отклонений в процессе сопоставления записей, документов и фактических данных по одним операциям с записями, документами и фактическими данными по связанным с ними другим операциям;
2. Выявлении отклонений экономических показателей проверяемой организации с организациями аналогичных отраслей;
3. Отсутствию в проверяемой организации разработанных в соответствии с законодательством норм расхода сырья и материалов.

Специалисты привлекаются налоговыми органами, в частности в случаях:

1. Особенности ведения бухгалтерского учета проверяемого плательщика (иного обязанного лица);
2. Назначения налоговым органом проведения инвентаризации;
3. Консультации по вопросам технологии производственного процесса;
4. Необходимости перевода документов учета проверяемого плательщика (иного обязанного лица) на русский или белорусский язык;
5. Перевода запросов налоговых органов налоговым администрациям других стран и (или) иным компетентным организациям других стран для проведения встречных проверок совершившихся проверяемым плательщиком (иным обязанным лицом) хозяйственных операций;
6. Расчета фактических выбросов загрязняющих веществ в окружающую среду;
7. Установления соответствия первичных документов проверяемого плательщика (иного обязанного лица) фактическому содержанию хозяйственных операций.

Экспертиза проводится на основании договора между инспекцией МНС и органом и (или) организацией, выполняющими экспертизу.

По результатам выполненной экспертизы специалистами, проводившими экспертизу, составляется заключение. Заключение со всеми материалами направляется в налоговый орган, проводящий проверку, для приобщения к акту проверки. С учетом экспертного заключения выводится сумма завышенных расходов, отнесенных на себестоимость продукции (работ, услуг), сумма сокрытых (заниженных) объектов налогообложения либо указывается об отсутствии нарушений. К акту проверки прилагаются заключение и все производимые на основании экспертного заключения расчеты, объяснения должностных и материально ответственных (подотчетных) лиц, чьи действия (бездействие) повлекли нарушения налогового и иного законодательства.

Оплата за проведение экспертизы или за услуги специалиста осуществляется налоговыми органами за счет средств проверяемого плательщика (иного обязанного лица) или за счет средств бюджета, если вина этого плательщика (иного обязанного лица) не будет установлена.

### *3. Опечатывание касс, помещений, мест хранения документов и имущества.*

Опечатывание кассы, складов, магазинов и иных помещений, мест хранения документов и имущества (далее - опечатывание объектов) имеет своей целью пресечь совершаемые плательщиком (иным обязанным лицом) нарушения налогового и иного за-

конодательства, предотвратить уничтожение документов, связанных с допущенными нарушениями налогового и иного законодательства, сокрытие товарно-материальных ценностей, являющихся доказательством совершенного правонарушения. Опечатаывание объектов осуществляется также в целях обеспечения и проведения инвентаризации, снятия остатков товарно-материальных ценностей и денежных средств.

Опечатаывание объектов производится в присутствии собственника и (или) плательщика (иного обязанного лица) (их представителей) с отражением данного факта в акте с обязательным указанием:

1. Должности и фамилии, имени, отчества проверяющего, производшего опечатаывание помещения;
2. Фамилии, имени, отчества собственника и (или) плательщика (иного обязанного лица) (их представителей), присутствовавших при этом;
3. Основания для опечатаывания;
4. Описания способа опечатаывания;
5. Расписки собственника или плательщика (иного обязанного лица) (их представителей) о принятии под охрану опечатанного помещения и ознакомлении с мерами ответственности за вскрытие помещения.

О факте опечатаывания незамедлительно ставится в известность руководитель налогового органа.

Второй экземпляр акта вручается собственнику или плательщику (иному обязанному лицу) (их представителю).

#### *4. Изъятие документов.*

В тех случаях, когда для проведения проверки недостаточно изъятия копий документов плательщиков (иных обязанных лиц) или у налоговых органов имеются достаточные основания полагать, что подлинники документов будут уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены, должностное лицо налогового органа вправе изъять подлинные документы.

Должностное лицо налогового органа, осуществляющее выездную проверку, выносит постановление об изъятии документов. Указанное постановление составляется в двух экземплярах, подлежит утверждению руководителем налогового органа с последующей передачей второго экземпляра лицу, у которого эти документы были изъяты.

Изъятие документов производится в присутствии лиц, у которых эти документы изымаются, а в случае их отсутствия – в присутствии понятых.

В первую очередь подлежат изъятию практически невозстанавливаемые и трудно восстанавливаемые документы.

К практически невозстанавливаемым относятся документы, существующие в одном экземпляре, либо документы, без которых определить участников совершенных финансово-хозяйственных операций не представляется возможным.

К трудно восстанавливаемым относятся первичные документы, которые могут быть восстановлены путем проведения встречных проверок, проведения опроса физических лиц и тому подобных действий (договоры на выполнение работ или поставок товаров, акты выполненных работ, товарно-транспортные и товарные накладные, платежно-расчетные документы и т.п.).

Легко восстанавливаемые документы (документы синтетического учета, сводной отчетности и другие подобные документы, которые по своему содержанию могут быть восстановлены на основе имеющихся документов первичного учета) изымаются в крайних случаях.

Изъятые документы перечисляются и описываются в акте изъятия документов, прилагаемом к постановлению об изъятии. При изъятии документов проверяющие обязаны предоставить возможность плательщику (иному обязанному лицу) для снятия ксероко-

пий изымаемых документов, которые должны быть помещены, в дела вместо изъятых оригиналов документов, о чем делается отметка в акте изъятия документов. При невозможности изготовить или передать изготовленные копии одновременно с изъятием документов налоговый орган передает их лицу, у которого эти документы были изъяты, в течение пяти дней после изъятия для изготовления копий в порядке, определенном налоговым органом. Копии документов заверяются должностным лицом налогового органа (в том числе и с применением клише «Копия верна. ИМНС по району») и факсимиле).

Акт изъятия документов составляется в двух экземплярах и подписывается лицом, производившим изъятие, и лицом, у которого они были изъяты. В случае отказа этого лица от подписания акта изъятия документов на нем делается соответствующая запись.

Первый экземпляр акта приобщается к акту проверки, копия акта изъятия документов вручается под подпись или высылается лицу, у которого эти документы были изъяты.

Проверяющие имеют право проводить сверку бухгалтерских записей, записей учета доходов и расходов в компьютерных базах данных с записями в документах бухгалтерского учета, предоставленных плательщиком (иным обязанным лицом) для проверки. В случае выявления расхождений, свидетельствующих о сокрытии плательщиком (иным обязанным лицом) объектов налогообложения, проверяющие имеют право временно изъять системный блок персонального компьютера и доставить его в помещение инспекции МНС.

Изъятие и опечатывание системного блока персонального компьютера, дискет, CD-дисков, магнитооптических дисков, стримерных кассет и других материальных носителей электронной информации производятся проверяющими в присутствии представителей плательщика (иного обязанного лица) и оформляются актом. Опечатывание должно быть произведено таким образом, чтобы исключить возможность доступа к составным частям изымаемой техникой содержащейся на ней информации (путем наложения на разъем питания изымаемого системного блока полоски бумаги с подписями проверяющего и плательщика (иного обязанного лица), его представителей либо помещения изымаемого системного блока перед опечатыванием в пакет, кассеты, дискеты – в конверт и т.д.).

*5. Приостановление операций плательщика (иного обязанного лица) по счетам в банке в ходе проверки.*

Инспекциям МНС согласно статье 53 Общей части НК Республики Беларусь предоставлено право приостанавливать полностью или частично операции организаций и физических лиц по их счетам и вкладам в банках. Об этом процессуальном действии речь шла в теме 4 (вопрос 3).

*6. Арест и (или) изъятие имущества.*

В соответствии со статьей 54 Налогового кодекса и статьей 8.7 ПИК оАП должностные лица налогового органа в случае неисполнения плательщиком (иным обязанным лицом) в установленные сроки налогового обязательства, неуплаты пеней, а также в целях обеспечения исполнения постановления о наложении административного взыскания в виде штрафа, конфискации или взыскания стоимости предмета административного правонарушения налагают арест на имущество.

В соответствии со статьей 8.9 ПИК оАП должностными лицами налогового органа изымаются обнаруженные при осуществлении служебных полномочий орудия или средства совершения административного правонарушения, доходы, полученные вследствие совершения административного правонарушения, предметы административного правонарушения, за совершение которого предусмотрена их конфискация.

Предметами административного правонарушения, орудиями и средствами совершения административного правонарушения являются вещи, в том числе деньги и ценные бумаги, в соответствии со статьей 128 Гражданского кодекса Республики Беларусь.

Имущество, на которое наложен арест в соответствии с частью первой настоящего пункта, может быть изъято и передано на хранение иному лицу, которое должно быть предупреждено об ответственности за порчу, израсходование, сокрытие либо отчуждение имущества, о чем берется подписка.

Должностные лица налоговых органов, проводящие проверку и установившие нарушения требований законодательства, за которые в соответствии со статьями Особенной части КоАП либо другими законодательными актами предусмотрена в качестве дополнительного административного взыскания конфискация предмета административного правонарушения, орудий и средств совершения административного правонарушения, доходов, полученных вследствие совершения административного правонарушения, налагают арест на имущество и (или) производят его изъятие.

Арест и (или) изъятие имущества проводится в соответствии со статьей 54 НК и статьями 8.7 и 8.9 ПИК оАП.

При аресте имущества в целях обеспечения исполнения налогового обязательства, уплаты пеней начальником (заместителем начальника) налогового органа, а при аресте и (или) изъятии имущества в целях обеспечения исполнения постановления о наложении административного взыскания в виде штрафа, конфискации или взыскания стоимости предмета административного правонарушения проверяющим выносится постановление об аресте и (или) изъятии имущества и составляется протокол описи арестованного и (или) изъятого имущества, а при необходимости также приложение к протоколу описи арестованного и (или) изъятого имущества. Бланки протокола описи арестованного и (или) изъятого имущества, приложения к протоколу описи арестованного и (или) изъятого имущества являются бланками строгой отчетности.

Постановление об аресте и (или) изъятии имущества выносится в трех экземплярах, один из которых выдается собственнику (владельцу) имущества, правонарушителю (их представителям) или лицу, у которого находится имущество, два остальных остаются в налоговом органе. Протокол описи арестованного и (или) изъятого имущества составляется в четырех экземплярах (первый, третий и четвертый – остаются в налоговом органе, второй – вручается собственнику (владельцу) имущества, правонарушителю (их представителям) или лицу, у которого находится имущество).

Протокол описи арестованного и (или) изъятого имущества подписывается должностным лицом налогового органа и собственником имущества (его представителем), лицом, у которого находится имущество, или понятыми. В случае отказа лиц, присутствующих при аресте и (или) изъятии, от подписи об этом делается отметка в протоколе описи арестованного и (или) изъятого имущества, заверяемая подписью должностного лица налогового органа. Лицу, отказавшемуся подписать процессуальный документ, предоставляется возможность дать объяснение о причинах отказа, которое заносится в протокол описи арестованного и (или) изъятого имущества.

Арестованное и (или) изъятое имущество передается на хранение лицам, определенным налоговым органом, по акту передачи имущества на хранение с предупреждением под роспись этих лиц об ответственности за порчу, израсходование, сокрытие либо отчуждение имущества.

Постановление об аресте и (или) изъятии имущества отменяется судом, руководителем налогового органа, должностное лицо которого произвело арест и (или) изъятие имущества, если отпала необходимость в такой мере, в случаях, когда арест на имущество налагался в целях обеспечения исполнения налогового обязательства, уплаты пеней – также по основаниям, указанным в части второй пункта 14 статьи 54 НК.

Отмена руководителем налогового органа постановления об аресте и (или) изъятии имущества осуществляется путем вынесения постановления об отмене постановления об аресте и (или) изъятии имущества, которое выносится в трех экземплярах, один

из которых вручается собственнику (владельцу) имущества, правонарушителю (их представителям) или лицу, у которого находится имущество, два остальных – остаются в налоговом органе.

Возврат изъятого имущества производится на основании акта возврата имущества. Акт возврата имущества составляется в трех экземплярах, один из которых вручается собственнику (его представителю), второй – хранителю, третий – остается в налоговом органе.

*7. Проведение проверки в случае выявления у плательщика (иного обязанного лица) неофициальных записей бухгалтерского учета и (или) налогового учета.*

В случае выявления у плательщика (иного обязанного лица) записей и учетных документов, не отраженных на счетах бухгалтерского учета (учета доходов и расходов) и (или) в налоговом учете, либо отличающихся по своему содержанию от аналогичных записей в представленных для проверки документах бухгалтерского и (или) налогового учета (учета доходов и расходов) (далее – неофициальные записи) проверяющий должен принять меры по установлению лиц, производивших эти неофициальные записи. От указанных лиц истребуется объяснение о том, какие операции отражались в неофициальных записях, относятся ли эти операции к деятельности плательщика (иного обязанного лица), с какими плательщиками (иными обязанными лицами) они совершались.

Неофициальные записи бухгалтерского и (или) налогового учета, а также полученные объяснения проверяющими изымаются и используются для организации встречных проверок других плательщиков (иных обязанных лиц) и (или) физических лиц по вопросам взаимоотношений с проверяемым плательщиком (иным обязанным лицом) и определения у проверяемого плательщика (иного обязанного лица) объектов налогообложения методом косвенного определения объектов налогообложения.

При выявлении в ходе встречных проверок расхождений между данными в представленном для проверки бухгалтерском учете и данными, отраженными в учете другими плательщиками (иными обязанными лицами) и (или) физическими лицами, осуществлявшими эти операции с проверяемым плательщиком (иным обязанным лицом), составляется промежуточный акт проверки, в котором фиксируются выявленные расхождения.

Промежуточный акт проверки, решение по промежуточному акту проверки, выявленные неофициальные записи бухгалтерского и (или) налогового учета и протоколы опросов (письменные объяснения) лиц, ведших эти записи (если таковые будут установлены), подлежат направлению в органы финансовых расследований или в органы внутренних дел для проведения дальнейшего расследования.

*8. Сбор контрольной информации о хозяйственных операциях, совершающихся с проверяемым плательщиком (иным обязанным лицом) другими плательщиками (иными обязанными лицами)*

В целях сбора информации о хозяйственных операциях, которые могут использоваться для уклонения от уплаты налогов плательщиками (иными обязанными лицами), проверяющие при обнаружении у проверяемого плательщика (иного обязанного лица) сделок, совершенных с другими плательщиками (иными обязанными лицами), на сумму сделки свыше 100 базовых величин, установленных на дату проведения проверки, при:

- расчете с другими плательщиками (иными обязанными лицами) за поставленные ТМЦ, выполненные работы (оказанные услуги) встречной поставкой ТМЦ, встречным выполнением работ, оказанием услуг;

- выполнении работ (услуг) по договору мены, а также договору, исполнение обязательств по которому осуществляется путем зачета взаимных требований;

- исполнении условий договора, при котором права кредитора переходят к другому лицу (уступка требования);
- исполнении условий договора перевода долга;
- осуществлении расчетов по договору путем передачи ценных бумаг;
- сдаче в аренду складских помещений другим плательщикам (иным обязанным лицам).

Собранные в ходе проверки сведения подлежат направлению инспекциям МНС по месту нахождения на учете плательщиков (иных обязанных лиц), совершавших хозяйственные операции, подлежащие контролю, с проверенным плательщиком (иным обязанным лицом) в срок не позднее 5 рабочих дней с даты составления акта проверки.

## **7.9 Оформление результатов налоговых проверок. Принятие налоговыми органами решений по актам проверок**

По итогам проверки проверяющими составляется акт или справка по формам, установленным Методическими рекомендациями.

Результаты проверки, в ходе которой не выявлено нарушений актов законодательства, оформляются *справкой проверки*.

По результатам проверки, в ходе которой выявлены нарушения актов законодательства, составляется *акт проверки*. По фактам выявленных нарушений проверяющим в пределах его компетенции может быть составлен протокол об административном правонарушении и (или) вынесено постановление по делу об административном правонарушении.

Условно можно выделить два вида актов проверки:

1. *Промежуточный акт* – составляется до окончания проверки в случае, если выявленное нарушение может быть сокрыто или по выявленным фактам необходимо принять неотложные меры по их устранению и привлечению к ответственности лиц, чьи действия (бездействие) повлекли нарушение проверяемым субъектом законодательства.

Промежуточный акт проверки должен содержать:

- основание назначения проверки, дату и номер предписания на ее проведение, должности, фамилии и инициалы лиц, проводивших проверку;
- дату начала проверки (в случае приостановления проверки указывается его период), а также место и дату промежуточного составления акта проверки;
- наименование, местонахождение и подчиненность (фамилия, имя, отчество, место жительства) проверяемого субъекта, учетный номер плательщика, реквизиты текущего (расчетного) и иных счетов;
- описание факта нарушения законодательства, место и время (если они установлены) его совершения, акты законодательства, требования которых нарушены, и (или) предусмотренную законодательными актами ответственность за такое нарушение;
- указание на то, что акт проверки является промежуточным;
- иные сведения, необходимые для рассмотрения материалов о совершенном правонарушении.

На основании промежуточного акта проверки контролирующим (надзорным) органом может быть вынесено решение и (или) требование (предписание) об устранении нарушений, установленных в ходе проведения проверки. По фактам выявленных нарушений проверяющим в пределах его компетенции может быть составлен протокол об административном правонарушении и (или) вынесено постановление по делу об административном правонарушении.

Факты, изложенные в промежуточном акте проверки, включаются в акт проверки.

2. *Итоговый акт* – составляется по окончании проверки в соответствии с правилами главы 8 Положения о порядке проведения проверок.

Результаты совместной проверки оформляются проверяющими каждого контролирующего (надзорного) органа в отдельном акте (справке) проверки. В случае, если совместная проверка проводится по инициативе контролирующего (надзорного) органа, один экземпляр акта (справки) проверки после вручения (направления) проверяемому субъекту или его представителю передается контролирующему (надзорному) органу, инициировавшему проведение проверки.

В акте проверки должны быть соблюдены ясность и точность изложения выявленных фактов. Не допускается включение в акт проверки различного рода не подтвержденных документально фактов и данных о деятельности проверяемого субъекта.

*В акте проверки с учетом особенностей проведения отдельных видов проверок должны быть указаны:*

- основание назначения проверки, дата и номер предписания на ее проведение, должности, фамилии и инициалы лиц, проводивших проверку;
- даты начала и окончания проверки (в случае приостановления проверки указывается его период), а также место составления акта проверки;
- проверенный период;
- должности, фамилии и инициалы работников проверяемого субъекта, обязанных подписать акт, с обязательным указанием периода их работы на занимаемых должностях в проверяемом периоде, а также иных лиц, привлекаемых к проверке;
- наименование (фамилия, имя, отчество) проверяемого субъекта (при отсутствии наименования у проверяемого обособленного подразделения – адрес его места нахождения), местонахождение (место жительства) и подчиненность (при наличии), учетный номер плательщика, реквизиты текущего (расчетного) и иных счетов (при их наличии);
- наличие книги учета проверок, а также информация о произведенной в ней записи о данной проверке;
- кем и когда были проведены предыдущие проверки за проверяемый период по тем же вопросам, по которым проведена проверка;
- какие финансово-хозяйственные операции (документы), каким методом и за какой период проверены;
- описание факта нарушения законодательства, место и время его совершения, акты законодательства, требования которых нарушены, и (или) предусмотренная законодательными актами ответственность за такое нарушение;
- размер причиненного вреда (при его наличии) и другие последствия выявленных нарушений;
- должности, фамилии и инициалы лиц, действия (бездействие) которых повлекли нарушения проверяемым субъектом законодательства;
- иные сведения, необходимые для рассмотрения материалов о совершенном правонарушении и принятия решения по акту проверки и (или) вынесения требования (предписания) об устранении нарушений.

В акте проверки могут излагаться предложения об устранении выявленных нарушений.

Проверяющий несет ответственность за достоверность фактов и сведений о выявленных нарушениях, а также установленных сумм вреда, указанных в акте проверки.

За достоверность документов, сведений и фактов, указанных в представленных по требованию проверяющего справках, объяснениях и расчетах, ответственность несут должностные лица и представители проверяемого субъекта, представившие указанные справки, объяснения и расчеты.



Однородные нарушения могут быть отражены в ведомостях (таблицах), прилагаемых к каждому экземпляру акта проверки, в которых указываются все необходимые данные по каждому факту нарушения: размер причиненного вреда (при его наличии), период, на протяжении которого совершалось нарушение, даты и номера документов.

В необходимых случаях к акту проверки могут быть приложены справки и расчеты, составленные на основании проверенных документов, а также копии или выписки из документов, заверенные проверяемым субъектом в установленном порядке, объяснения представителя проверяемого субъекта.

Акт (справка) проверки подписывается проверяющим (руководителем проверки), а также:

- руководителем проверяемого субъекта либо индивидуальным предпринимателем, при их отсутствии – иным представителем проверяемого субъекта, лицом, осуществляющим частную нотариальную, ремесленную деятельность, деятельность в сфере агроэкотуризма;

- лицом, осуществляющим руководство бухгалтерским учетом проверяемого субъекта (при проверках по вопросам, связанным с осуществлением проверяемым субъектом финансово-хозяйственных операций).

Акт (справка) проверки оформляется не менее чем в двух экземплярах и подписывается в срок не позднее 5 рабочих дней со дня окончания проверки.

Акт (справка) проверки в течение 2 рабочих дней со дня его (ее) подписания проверяющим (руководителем проверки) вручается под роспись (направляется заказным письмом с уведомлением о вручении) проверяемому субъекту или его представителю.

В случае несогласия с содержанием акта в целом или в части, проверяемый субъект или его представитель делает запись перед своей подписью: «С возражениями» и не позднее 15 рабочих дней со дня подписания акта (справки) представляет в письменном виде возражения по его (ее) содержанию в контролирующий (надзорный) орган.

Обоснованность доводов, изложенных в возражениях, изучается проверяющим (руководителем проверки) и по ним в течение 15 рабочих дней составляется письменное заключение, которое направляется проверяемому субъекту заказным письмом с уведомлением о вручении либо вручается проверяемому субъекту или его представителю под роспись. При необходимости в целях подтверждения обоснованности доводов, изложенных в возражениях, не позднее 10 рабочих дней со дня поступления возражений может быть назначена дополнительная проверка в отношении проверяемого субъекта. Такая проверка проводится тем контролирующим (надзорным) органом, который первоначально проводил проверку. В этом случае письменное заключение по возражениям направляется проверяемому субъекту заказным письмом с уведомлением о вручении либо вручается проверяемому субъекту или его представителю под роспись не позднее 10 рабочих дней со дня завершения дополнительной проверки.

Проверяющий может потребовать письменные объяснения о причинах выявленных нарушений от проверяемого субъекта, его представителя, а также от иных лиц, действия (бездействие) которых повлекли нарушение проверяемым субъектом законодательства. Данные объяснения прилагаются к акту проверки.

На основании акта, составленного по результатам проведения проверки, в течение 30 рабочих дней со дня его вручения (направления) проверяемому субъекту или его представителю, а в случае подачи возражений – со дня вручения (направления) проверяемому субъекту или его представителю заключения по этим возражениям должностным лицом контролирующего (надзорного) органа, уполномоченным в соответствии с его компетенцией рассматривать материалы проверки, выносится решение по акту проверки и (или) требование (предписание) об устранении нарушений, установленных в ходе проведения проверки. По решению руководителя государственного органа ука-

занный срок может быть продлен не более чем на 15 рабочих дней. В указанные сроки не включается время нахождения материалов проверки в органах уголовного преследования и судах.

Первый экземпляр решения по акту проверки и (или) требования (предписания) об устранении нарушений вручается (направляется заказным письмом с уведомлением о вручении) под роспись проверяемому субъекту или его представителю для принятия мер по устранению выявленных нарушений, второй экземпляр остается для осуществления контроля у контролирующего (надзорного) органа.

В случае обнаружения налоговым органом при осуществлении контроля признаков административного правонарушения, ведение административного процесса по которому отнесено в соответствии с законодательством к компетенции других органов (организаций), налоговый орган обязан письменно сообщить об административном правонарушении в порядке, предусмотренном статьей 9.3 Процессуально-исполнительного кодекса Республики Беларусь об административных правонарушениях.

Налоговый орган при установлении в ходе проверки фактов причинения вреда, необоснованных списаний денежных средств и товарно-материальных ценностей в размере более 1000 базовых величин, установленных на момент причинения вреда, совершения финансово-хозяйственной операции, а при являющемся правонарушении – на момент его окончания (составления акта проверки), а также при установлении иных фактов, указывающих на признаки преступления, передает материалы проверки в органы уголовного преследования в 10-дневный срок со дня вынесения решения по акту проверки.

Материалы проверки направляются в органы уголовного преследования с сопроводительным письмом, в котором указываются наименование (фамилия, имя, отчество) проверяемого субъекта (при отсутствии наименования у проверяемого обособленного подразделения – адрес его места нахождения), его местонахождение (место жительства), выявленные нарушения, требования законодательства, которые нарушены, должности, фамилии и инициалы лиц, действия (бездействие) которых повлекли нарушение проверяемым субъектом законодательства.

По окончании проверки налоговый орган, проводивший проверку, имеет право проинформировать вышестоящий контролирующий (надзорный) орган, собственника имущества проверяемого субъекта или его представителя о выявленных фактах нарушений законодательства и внести предложения о предотвращении их в будущем.

#### **7.10 Порядок обжалования решений налоговых органов, принятых по результатам налоговых проверок**

Обжалование плательщиками решений по актам проверок осуществляется в соответствии со статьями 86, 87, 88 НК, с учетом правил Указа № 510.

Постановление по делу об административном правонарушении обжалуется в порядке, предусмотренном главой 12 ПИК оАП.

Решения налоговых органов, действия (бездействие) их должностных лиц могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу и (или) в общий либо хозяйственный суд.

Подача жалобы в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу не исключает права на подачу жалобы в суд.

Жалоба на решение налогового органа, действия (бездействие) его должностных лиц может быть подана в вышестоящий налоговый орган, вышестоящему должностному лицу налогового органа в течение тридцати календарных дней со дня его вынесения (совершения).

Жалоба на решение налогового органа может быть подана в хозяйственный суд в течение одного года со дня вынесения решения.

Жалоба на решение налогового органа адресуется в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу (при отсутствии вышестоящего налогового органа), которому должностные лица, принявшие решение, непосредственно подчинены.

Пропуск срока подачи жалобы является основанием для отказа в ее рассмотрении. В случае пропуска по уважительной причине срока подачи жалобы этот срок по заявлению лица, подающего жалобу, может быть восстановлен соответственно вышестоящим налоговым органом или вышестоящим должностным лицом налогового органа.

Жалоба подается в письменной форме. К жалобе должны быть приложены обосновывающие ее документы.

Лицо, подавшее жалобу в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу налогового органа, до принятия решения по этой жалобе может ее отозвать на основании письменного заявления.

Жалоба плательщика (иного обязанного лица) рассматривается вышестоящим налоговым органом или вышестоящим должностным лицом налогового органа в срок не позднее одного месяца со дня ее получения.

По итогам рассмотрения жалобы на решение налогового органа вышестоящий налоговый орган вправе:

- оставить решение без изменения, а жалобу - без удовлетворения;
- отменить решение полностью или частично;
- отменить решение и назначить дополнительную налоговую проверку;
- внести изменения в решение.

По итогам рассмотрения жалобы на действия (бездействие) должностного лица налогового органа вышестоящий налоговый орган или вышестоящее должностное лицо вправе:

- удовлетворить жалобу;
- оставить жалобу без удовлетворения.

По итогам рассмотрения жалобы на действия (бездействие) должностного лица налогового органа вышестоящее должностное лицо вправе:

- удовлетворить жалобу;
- оставить жалобу без удовлетворения.

Решение по жалобе в течение трех рабочих дней со дня его принятия направляется плательщику (иному обязанному лицу) заказным письмом с уведомлением о вручении либо вручается ему или его представителю под роспись. Копия решения в такой же срок направляется в налоговый орган, решение или действия (бездействие) должностных лиц которого были обжалованы.

### **7.11 Налоговые посты**

Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 20.01.2004 года № 48 утверждено Положение «О порядке создания и организации работы государственных налоговых постов». В соответствии с указанным положением, под государственным налоговым постом (далее - налоговый пост) понимается нахождение должностных лиц налогового органа:

1. На объектах (территории, здания, сооружения) юридического лица, его структурных подразделений, осуществляющих производство табачных изделий (далее – производитель табачных изделий), для проведения комплекса мер по осуществлению государственного контроля за оборотом табачного сырья, производством и оборотом табачных изделий;

2. На территории и (или) в помещениях плательщика налогов, сборов (пошлин) (далее – плательщик) (иного обязанного лица) в целях налогового контроля.

Налоговый пост вводится:

- на объектах (территории, здания, сооружения) производителя табачных изделий по решению Совета Министров Республики Беларусь;

- на территории и (или) в помещениях плательщика (иного обязанного лица) по решению Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь (далее – МНС).

Срок действия налогового поста определяется органом, принявшим решение о его введении.

Налоговые посты выполняют следующие функции:

1. Контроль за исполнением налоговых обязательств, уплатой пеней плательщиком (иным обязанным лицом);

2. Выявление дебиторской задолженности у производителя табачных изделий, плательщика (иного обязанного лица) при наличии неисполненных налоговых обязательств, неуплаты пеней, осуществление контроля за ее состоянием. Внесение предложений о взыскании налогов, сборов (пошлин), пеней за счет средств дебиторов производителя табачных изделий, плательщика (иного обязанного лица), а также за счет имущества производителя табачных изделий, плательщика (иного обязанного лица);

3. Обеспечение контроля за соответствием объемов сырья (материалов), поступивших для производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, фактическим объемам произведенных из этого сырья (материалов) товаров, выполненных работ, оказанных услуг;

4. Обеспечение контроля за соответствием фактических объемов производства и (или) реализации товаров данным учета производителя табачных изделий, плательщика (иного обязанного лица) и данным, отраженным производителем табачных изделий в декларациях об объемах производства и оборота табачных изделий, в налоговых декларациях (расчетах), плательщиком (иным обязанным лицом) в налоговых декларациях (расчетах);

5. Проведение сверки соответствия фактических остатков товаров, находящихся в складских и иных помещениях производителя табачных изделий, плательщика (иного обязанного лица), данным его учета и отчетности; изучение причин списания сырья (материалов) сверх установленных норм;

6. Осуществление проверки документов, предъявленных покупателем (получателем) товаров (работ, услуг);

7. Проведение осмотра территорий производителя табачных изделий, плательщика (иного обязанного лица), его административных, производственных, складских и иных помещений для выявления мест хранения неучтенных сырья (материалов), товарно-материальных ценностей и (или) без документов, подтверждающих их приобретение (поступление);

8. Осуществление контроля за использованием производителем табачных изделий, плательщиком (иным обязанным лицом) бланков строгой отчетности;

9. Осуществление иных мер в пределах компетенции налоговых органов.

Численность и персональный состав работников налогового поста утверждаются приказом руководителя инспекции МНС, в которой производитель табачных изделий, плательщик (иное обязанное лицо) состоит на учете.

Руководитель налогового поста назначается из числа работников либо аппарата МНС приказом Министра по налогам и сборам (лица, его заменяющего), либо инспекций МНС - приказом руководителя (лица, его заменяющего) соответствующей инспекции МНС.

Налоговые посты работают в режиме работы производителя табачных изделий, плательщика (иного обязанного лица).

Производитель табачных изделий, плательщик (иное обязанное лицо) обязаны оказывать содействие работникам налоговых постов в их деятельности по функционированию этих постов.

Руководитель налогового поста осуществляет организацию и координацию его работы, определяет направления деятельности налогового поста, проводит анализ проделанной работы.

Работники налоговых постов:

1. С участием производителя табачных изделий, плательщика (иного обязанного лица), его представителя либо уполномоченного им лица имеют право доступа в административные, производственные, складские и иные помещения производителя;

2. Вправе получать от производителя объяснения, справки, сведения, документы (их копии), бухгалтерскую отчетность и другие материалы, необходимые для выполнения функций, возложенных на налоговый пост.

При этом они не вправе вмешиваться в оперативно-хозяйственную деятельность производителя табачных изделий, плательщика (иного обязанного лица), а также, обязаны соблюдать налоговую тайну.

## Тема 8 НАЛОГИ, ВЗИМАЕМЫЕ С ОРГАНИЗАЦИЙ И С ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

**Налоги, уплачиваемые с выручки от реализации продукции, товаров (работ, услуг)**

Согласно действующему в республике законодательству плательщиками налога на добавленную стоимость признаются организации. В число плательщиков налога также входят простые товарищества и хозяйственные группы, а также филиалы, представительства и иные обособленные подразделения белорусских организаций, имеющие отдельный баланс и текущий (расчетный) либо иной банковский счет.

В определенных случаях плательщиками по данному налогу могут выступать индивидуальные предприниматели, а также организации и физические лица, признаваемые плательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу Республики Беларусь.

**Объектами налогообложения** признаются обороты по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности на территории Республики Беларусь и обороты по реализации объектов за пределы Республики Беларусь.

**Налоговая база** определяется плательщиком в зависимости от особенностей реализации произведенных или приобретенных им товаров (работ, услуг), имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности.

Налогообложение производится по следующим **налоговым ставкам** – 0%, 10%, 18%, 9,09%, 15,25%. Налоговые льготы – обороты по первичному размещению ценных бумаг эмитентами, независимо от стоимости; обороты по реализации строительных работ при определенных условиях, обороты по реализации лекарственных средств, медицинской техники, изделий медицинского назначения и др.

**Плательщиками** акцизов являются организации и индивидуальные предприниматели, если они производят или ввозят подакцизные товары на таможенную террито-

рию Республики Беларусь и (или) реализуют ввезенные на таможенную территорию Республики Беларусь подакцизные товары. Акцизами облагаются алкогольная продукция, пиво, табачная продукция, автомобильные бензины, дизельное топливо. Уплата акцизов производится не позднее 22-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором произведена реализация подакцизных товаров.

Единый платеж с выручки, относящийся к оборотным платежам, взимается в размере 2%.

**Плательщиками** налога с продаж товаров в розничной торговле являются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие розничную торговлю товарами через торговые и иные объекты в соответствии с законодательством Республики Беларусь на территории г. Минска.

**Объектом налогообложения** являются операции по реализации в розничной торговой сети товаров. Налоговая база определяется как выручка от реализации плательщиками товаров исходя из розничных цен без включения в них налога с продаж; не подлежит налогообложению выручка от реализации товаров, облагаемая налогом на услуги, а также выручка комбинатов школьного питания и организаций уголовно-исполнительной системы.

**Налоговые ставки** – 5%, 10% и 15%. **Срок уплаты налога** – не позднее 22-го числа месяца, следующего за отчетным.

**Налоги, включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг).** К налогам и отчислениям, относимым на себестоимость продукции (работ, услуг), относятся: платежи за землю, налог за пользование природными ресурсами (экологический налог), налоги и отчисления, взимаемые с фонда оплаты труда (фонд социальной защиты населения).

**Налог за использование природных ресурсов:** объекты налогообложения – объемы используемых (изымаемых, добываемых) природных ресурсов, переработанных нефти и нефтепродуктов, выводимых в окружающую среду выбросов (сбросов) загрязняющих веществ, перемещаемых по территории Республики Беларусь нефти и нефтепродукты, отходов производства, размещенных на объектах размещения отходов и др.; налоговые ставки – устанавливаются Советом министров Республики Беларусь по представлению уполномоченных государственных органов; **порядок и сроки уплаты** – индивидуальными предпринимателями ежеквартально, остальными плательщиками – ежемесячно исходя из фактического объема использования (изъятия, добычи) природных ресурсов, выбросов загрязняющих веществ в атмосферный воздух, сбросов сточных вод или загрязняющих веществ в окружающую среду, размещения отходов производства и др.

**Фонд социальной защиты населения: плательщики** – работодатели – юридические лица, включая иностранные, осуществляющие деятельность на территории Республики Беларусь, их филиалы, представительства; физические лица, предоставляющие работу гражданам по трудовым и гражданско-правовым договорам; физические лица, самостоятельно уплачивающие обязательные страховые взносы; налоговая база – фактически начисленные суммы всех видов выплат в денежном и (или) натуральном выражении в пользу работников; **налоговые ставки** – от 10 до 36% в зависимости от плательщиков; налоговые льготы – общественные объединения инвалидов и пенсионеров, среди членов которых инвалиды и их законные представители, а также пенсионеры составляют не менее 80%, члены крестьянских (фермерских) хозяйств, являющиеся инвалидами либо достигшие общеустановленного пенсионного возраста.

Плательщиками земельного налога являются организации и физические лица (включая иностранные), которым земельные участки предоставлены во владение, пользование либо в собственность. **Объектом налогообложения** является земельный участок на территории Республики Беларусь, который находится в пользовании либо собственности юридического лица. Земельный налог устанавливается в виде фиксированных годовых

платежей за гектар земельной площади. Размер земельного налога определяется в зависимости от качества и местоположения земельного участка и не зависит от результатов хозяйственной и иной деятельности землепользователя и собственника земель.

### **Налоги, уплачиваемые из прибыли (дохода)**

К налогам, уплачиваемым из прибыли (дохода), относятся: налог на прибыль, налог на недвижимость. **Налог на прибыль:** плательщики – юридические лица Республики Беларусь, иностранные юридические лица и международные организации, простые товарищества (участники договора о совместной деятельности), хозяйственные группы; облагаемая налогом прибыль исчисляется исходя из суммы прибыли от реализации товаров (работ, услуг), иных ценностей (включая основные средства, товарно-материальные ценности, нематериальные активы) имущественных прав и доходов от внереализационных операций, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям. Дивиденды и приравненные к ним доходы включаются в состав налогооблагаемой базы по налогу на прибыль. Налоговые ставки – 24%, 15% для юридических лиц, реализующих инвестиционные проекты на территориях, включенных в зоны с правом на отселение и последующее отселение; налоговые льготы – суммы прибыли, направленные на финансирование капитальных вложений производственного назначения и жилищного строительства, а также на погашение кредитов банков, полученных и использованных на эти цели; суммы затрат, осуществляемых за счет прибыли, остающейся в распоряжении организаций, по содержанию находящихся на их балансе детских оздоровительных учреждений, учреждений народного образования, домов престарелых и инвалидов, не участвующих в предпринимательской деятельности, объектов жилищного фонда, здравоохранения, детских дошкольных учреждений и др.; налоговый период – календарный год, отчетный период – календарный месяц; срок представления декларации (расчета) – не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом; срок уплаты – не позднее 22-го числа месяца, следующего за отчетным периодом.

**Налог на недвижимость:** плательщики – юридические лица Республики Беларусь, иностранные юридические лица и международные организации, простые товарищества (участники договора о совместной деятельности), хозяйственные группы; объект налогообложения – стоимость основных средств, являющихся собственностью или находящихся во владении плательщиков, объектов незавершенного строительства, а также стоимость принадлежащих физическим лицам зданий и строений; налоговая ставка – 1%; налоговые льготы – основные средства организаций общественного объединения «Белорусское товарищество инвалидов по зрению», «Белорусское общество глухих», «Белорусское общество инвалидов», а также обособленных подразделений этих юридических лиц при условии, если численность инвалидов в указанных юридических лицах или их обособленных подразделениях составляет не менее 50% от списочной численности в среднем за период; порядок уплаты – ежеквартально; срок уплаты – не позднее 22-го числа первого месяца квартала, следующего за отчетным [19].

### **Налоги, уплачиваемые за счет других источников**

К обязательным платежам, уплачиваемым за счет других источников, относятся местные налоги и сборы, уплачиваемые за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятий (организаций).

Целевые сборы (транспортный сбор на обновление и восстановление транспорта общего пользования, используемого на маршрутах в городском пассажирском, пригородном и междугородном автобусном сообщении, сбор на содержание и развитие инфраструктуры города (района). Плательщиками целевых сборов являются организации и индивидуальные предприниматели. Объектом налогообложения является осуществление предпринимательской деятельности на территории соответствующих административно-территориальных единиц. Налоговая база определяется для плательщиков-

организаций – как сумма прибыли, остающаяся в распоряжении организации после налогообложения. Прибыль (доход) определяется на основании данных налогового учета. Налоговые ставки устанавливаются в размере, не превышающем (посовокупности) 3 процентов налоговой базы, в том числе: транспортного сбора на обновление и восстановление транспорта общего пользования, используемого на маршрутах в городском пассажирском, пригородном и междугородном автобусном сообщении, – не менее 2 процентов; сбора на содержание и развитие инфраструктуры города (района) – не более 1 процента. Уплата целевых сборов плательщиками производится за счет прибыли (дохода), остающейся в их распоряжении после уплаты налогов, сборов (пошлин), других обязательных платежей.

Освобождается от обложения целевыми сборами прибыль (доход), остающаяся в распоряжении плательщика в связи с льготным налогообложением, установленным законодательными актами Республики Беларусь. Плательщики целевых сборов – организации ежемесячно не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным, представляют в налоговый орган по месту постановки на учет налоговую декларацию (расчет) целевых сборов по форме, которая составляется нарастающим итогом с начала года. Уплата сбора в бюджет города Минска производится плательщиками-организациями ежемесячно отдельным платежным поручением не позднее 22-го числа месяца, следующего за отчетным.

**Плательщиками сборов с пользователей** являются организации, индивидуальные предприниматели и физические лица. Объектами налогообложения являются: парковка (стоянка) в специально оборудованных местах; осуществление торговли на территории соответствующих административно-территориальных единиц; владение собаками и (или) использование их в предпринимательской деятельности; осуществление охоты и рыболовства; размещение наружной рекламы на иностранных языках, а также зарегистрированных товарных знаков (знаков обслуживания) на иностранных языках; осуществление строительства объектов на территории соответствующих административно-территориальных единиц; налоговая база определяется в зависимости от объекта налогообложения; налоговые ставки устанавливаются в зависимости от объекта налогообложения в размерах, кратных базовой величине, и являются едиными для всей территории области и г. Минска. Уплата сборов с пользователей организациями и индивидуальными предпринимателями производится за счет прибыли (дохода), остающейся в их распоряжении после уплаты налогов, сборов (пошлин), других обязательных платежей.

#### **Порядок взимания и уплаты подоходного налога с физических лиц**

**Плательщиками** подоходного налога являются физические лица (граждане Республики Беларусь, иностранные граждане и лица без гражданства, постоянно находящиеся на территории республики, а также лица, не относящиеся к постоянно находящимся на территории страны). Предприятия выступают лишь налоговым агентом по его уплате.

**Налоговая база** – все доходы физического лица, полученные в течение календарного года, от всех источников нарастающим итогом за год, как в денежной, так и в натуральной форме. Если налог уплачивается по пропорциональным ставкам – арифметическая сумма всех доходов, облагаемых по такой ставке; налоговые ставки – от 9 до 30%. При работе по совместительству ставка подоходного налога составляет 15%.

**Налоговые льготы** по подоходному налогу с физических лиц представлены специальными налоговыми вычетами, которые предоставляются в соответствии с действующим законодательством Республики Беларусь. Срок представления налоговой декларации для лиц имеющих дополнительные источники дохода (помимо основной их деятельности) – не позднее 1-го марта года, следующего за отчетным, срок уплаты налога – не позднее 15 мая.



**Налоговые вычеты по подоходному налогу.** Плательщики налога на доходы физических лиц в соответствии с действующим законодательством при наличии на то оснований могут воспользоваться специальными налоговыми вычетами. С вступлением в силу новой редакции Закона Республики Беларусь «О подоходном налоге с физических лиц» от 12.07.2006 № 142-З в нашей стране предусмотрено четыре вида налоговых вычетов: стандартные, социальные, имущественные и профессиональные.

**Стандартные вычеты** предоставляются работнику в размере одной базовой величины за каждый месяц года. Если у работника есть дети до восемнадцати лет, и (или) иждивенцы предусмотрен вычет в размере двух базовых величин на каждого ребенка и (или) иждивенца за каждый месяц года. Отдельным категориям граждан может предоставляться налоговый вычет в размере четырех (многодетные семьи) и десяти (инвалиды первой и второй групп, ветераны войн и др.) базовых величин.

**Социальный вычет** предоставляется при оплате за свое обучение в учреждениях образования Республики Беларусь при получении первого высшего, первого среднего специального или первого профессионально-технического образования, а также на погашение кредитов банков, полученных на эти нужды. Размер вычета определяется суммой, уплаченной плательщиком в течение налогового периода за свое обучение.

**Имущественные налоговые вычеты** предоставляются гражданам, осуществляющим строительство, либо приобретение индивидуального жилого дома или квартиры, а также на погашение кредитов, займов, полученных на эти цели. Размер имущественного вычета зависит от сумм, фактически понесенных плательщиком при совершении указанных операций.

Право на получение **профессиональных налоговых вычетов** имеют отдельные категории плательщиков. Среди них индивидуальные предприниматели и приравненные к ним для целей налогообложения лица (частные нотариусы); лица, получающие доходы от сдачи в аренду (субаренду), наем (поднаем) жилых и нежилых помещений; получающие авторские вознаграждения; спортсмены и их тренеры, получающие доходы от личной деятельности за участие в коммерческих, спортивных соревнованиях (играх, выступлениях), при условии, что такая деятельность осуществляется плательщиками не в рамках командного участия. Размер вычетов определяются в соответствии с фактически понесенными расходами указанной категории лиц.

## Тема 9

### ОСОБЫЕ РЕЖИМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Особым режимом налогообложения признается специальный порядок исчисления и уплаты налогов, сборов (пошлин), применяемый в случаях и порядке, установленных Особой частью настоящего Налогового кодекса Республики Беларусь.

Особый режим налогообложения применяется для плательщиков: налога при упрощенной системе налогообложения; единого налога с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц; единого налога для производителей сельскохозяйственной продукции; налога на игорный бизнес; налога на доходы от осуществления лотерейной деятельности; налога на доходы от проведения электронных интерактивных игр; сбора за осуществление ремесленной деятельности; сбора за осуществление деятельности по оказанию услуг в сфере агротуризма.

Суть упрощенной системы налогообложения состоит в замене на добровольной основе совокупности установленных законодательством налогов и иных отчислений уплатой единого налога. При этом сохраняется действующая система уплаты некото-

рых налогов и отчислений. Плательщиками налога при упрощенной системе являются организации и индивидуальные предприниматели.

Применять упрощенную систему вправе при одновременном соблюдении критериев средней численности работников и валовой выручки в течение первых девяти месяцев года, предшествующего году, с которого претендуют на ее применение, организации с численностью работников в среднем за указанный период не более 100 человек, индивидуальные предприниматели, если размер их валовой выручки нарастающим итогом за девять месяцев составляет не более 9 000 000 000 белорусских рублей.

Уплата налога при упрощенной системе:

- заменяет уплату налогов, сборов (пошлин), арендной платы за земельные участки, находящиеся в государственной собственности, арендодателями которых являются сельские, поселковые, районные, Минский городской и городские (городов областного подчинения) исполнительные комитеты, администрации свободных экономических зон);

- не освобождает от перечисления в соответствии с законодательством части прибыли (дохода) в бюджет республиканские и коммунальные унитарные предприятия, имущество которых находится на праве хозяйственного ведения, хозяйственные общества, в отношении которых Республика Беларусь либо ее административно-территориальная единица, обладая акциями (долями в уставных фондах) или иным, не противоречащим законодательству образом, может определять решения, принимаемые этими хозяйственными обществами.

Для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему, сохраняется общий порядок исчисления и уплаты:

- налогов, сборов (пошлин), взимаемых при ввозе (вывозе) товаров на территорию Республики Беларусь;

- государственной пошлины;

- патентных пошлин;

- консульского сбора;

- оффшорного сбора;

- гербового сбора;

- сбора за проезд автомобильных транспортных средств иностранных государств по автомобильным дорогам общего пользования Республики Беларусь;

- налога на прибыль в отношении: дивидендов и приравненных к ним доходов, прибыли, полученной от реализации (погашения) ценных бумаг;

- обязательных страховых взносов и иных платежей в Фонд социальной защиты населения Республики Беларусь;

- налога на добавленную стоимость по оборотам по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, за исключением организаций с численностью работников в среднем за период с начала года по отчетный период включительно не более 50 человек и индивидуальных предпринимателей, если размер их валовой выручки нарастающим итогом с начала года составляет не более 8 200 000 000 белорусских рублей;

- налога на недвижимость. Исчисление и уплата налога на недвижимость по капитальным строениям (зданиям, сооружениям), их частям, машино-местам (за исключением капитальных строений (зданий, сооружений), их частей, машино-мест, сданных в аренду (финансовую аренду (лизинг)), иное возмездное или безвозмездное пользование) не производятся:

- земельного налога, за исключением: организаций и индивидуальных предпринимателей, у которых общая площадь земельных участков не превышает 0,5 гектара; бюджетных организаций, республиканских государственно-общественных объединений, а также организационных структур республиканского государственно-общественного объединения «Добровольное общество содействия армии, авиации и

флоту Республики Беларусь», созданных в виде юридических лиц; земельного налога за сельскохозяйственные земли сельскохозяйственного назначения (пахотные земли, залежные земли, земли под постоянными культурами, луговые земли);

- налога на добавленную стоимость по оборотам по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав доверительным управляющим при осуществлении им деятельности по договору доверительного управления имуществом в интересах вверителя или указанного им лица (выгодоприобретателя).

Объектом налогообложения налога при упрощенной системе признается валовая выручка.

Организации с численностью работников в среднем за период с начала года по отчетный период включительно не более 15 человек и индивидуальные предприниматели, валовая выручка которых не превышает 4 100 000 000 белорусских рублей в год, вправе с начала налогового периода вести учет в книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения.

**Налоговая база** налога при упрощенной системе определяется исходя из валовой выручки, определяемой как сумма выручки, полученной за отчетный период организациями и индивидуальными предпринимателями от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, и внереализационных доходов.

**Ставки** налога при упрощенной системе

Ставки налога при упрощенной системе устанавливаются в следующих размерах:

- пять (5) процентов – для организаций и индивидуальных предпринимателей, не уплачивающих налог на добавленную стоимость;

- три (3) процента – для организаций и индивидуальных предпринимателей, уплачивающих налог на добавленную стоимость;

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

**Налоговым периодом** налога при упрощенной системе признается календарный год.

**Отчетным периодом** по налогу при упрощенной системе признается:

календарный месяц – для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему с уплатой налога на добавленную стоимость ежемесячно;

календарный квартал – для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему без уплаты налога на добавленную стоимость либо с уплатой налога на добавленную стоимость ежеквартально.

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему, не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом, представляют в налоговые органы **налоговую декларацию (расчет)** по налогу при упрощенной системе.

**Уплата** налога при упрощенной системе производится не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

**Плательщиками** единого налога с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц признаются индивидуальные предприниматели, а также физические лица, не осуществляющие предпринимательскую деятельность.

Плательщики единого налога освобождаются от:

- подоходного налога с физических лиц на доходы, получаемые ими при осуществлении видов деятельности, признаваемых объектом налогообложения единого налога с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц;

- налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, взимаемого при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь;

- экологического налога;
- налога за добычу (изъятие) природных ресурсов;
- местных налогов и сборов, уплачиваемых при осуществлении видов деятельности, признаваемых объектом налогообложения единым налогом.

Индивидуальные предприниматели уплачивают единый налог по видам деятельности, предусмотренным ст. 296 НК.

**Объектом налогообложения** единым налогом признается:

1. для плательщиков – индивидуальных предпринимателей (физических лиц, не зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей):

- оказание потребителям услуг (выполнение работ), указанных в подп. 1.3–1.40 п. 1 ст. 296 НК;

2. розничная торговля товарами, отнесенными к товарным группам, указанным в подп. 1.1 п. 1 ст. 296 НК: в магазине; на торговых местах на рынках, в торговых объектах; с использованием торговых автоматов, при развозной и разносной торговле, а также в предусмотренных законодательством формах без наличия торгового объекта;

- осуществление общественного питания через торговые объекты общественного питания, относящиеся к мелкорозничной торговой сети (мини-кафе, летние и сезонные кафе).

3. для плательщиков – физических лиц, не осуществляющих предпринимательскую деятельность:

- осуществление видов деятельности, указанных в абзацах втором–тринадцатом пункта 1 статьи 295 НК;

- розничная торговля на торговых местах на рынках и (или) в иных установленных местными исполнительными и распорядительными органами местами произведенными, переработанными либо приобретенными ими товарами, отнесенными к товарным группам, указанным в подпункте 1.1 пункта 1 статьи 296 НК;

**Налоговая база** единого налога определяется плательщиками – индивидуальными предпринимателями исходя из осуществляемых видов деятельности и (или) количества магазинов, иных торговых объектов, торговых мест на рынке, торговых объектов общественного питания, обслуживающих объектов, выручки от реализации товаров (работ, услуг). Налоговая база единого налога для плательщиков – физических лиц определяется исходя из осуществляемых видов деятельности и (или) количества торговых мест на рынке, иных установленных местными исполнительными и распорядительными органами мест для осуществления торговли.

**Базовые ставки** единого налога устанавливаются за отчетный период в размерах согласно приложению 25 к НК.

Областные и Минский городской Совет депутатов устанавливают **ставки** единого налога за отчетный период в пределах базовых ставок этого налога в зависимости от:

- видов деятельности, определенных пунктом 1 статьи 296 НК;
- населенного пункта, в котором осуществляется деятельность плательщиков (г. Минск, города областного, районного подчинения, поселки городского типа, сельские населенные пункты);
- места осуществления деятельности плательщиков в пределах населенного пункта (центр, окраина, транспортные развязки, удаленность данного места от остановок пассажирского транспорта);
- режима работы плательщиков;
- иных условий осуществления видов деятельности, признаваемых объектом налогообложения единым налогом.

При превышении выручки от реализации товаров (работ, услуг) над тридцатикратной суммой единого налога за соответствующий отчетный период без учета норм пункта 2 статьи 297 и пункта 6 статьи 298 НК индивидуальными предпринимателями

исчисляется доплата единого налога в размере восьми (8) процентов с суммы такого превышения.

**Налоговая декларация (расчет)** по единому налогу представляется индивидуальными предпринимателями в налоговый орган по месту постановки на учет не позднее 1-го числа отчетного месяца.

Единый налог *уплачивается*:

- индивидуальными предпринимателями – по месту постановки на учет ежемесячно не позднее 1-го числа отчетного месяца, а индивидуальными предпринимателями, зарегистрированными впервые – не позднее рабочего дня, предшествующего дню осуществления такой деятельности;

- физическими лицами, не осуществляющими предпринимательскую деятельность, – по месту постановки на учет в налоговом органе либо по месту реализации товаров (работ, услуг) до начала реализации товаров (работ, услуг), а при выявлении фактов осуществления видов деятельности, указанных в подпунктах 1.1–1.40 пункта 1 статьи 296 НК, – не позднее дня, следующего за днем вручения такому физическому лицу налоговым органом налогового извещения.

**Плательщиками** единого налога для производителей сельскохозяйственной продукции признаются перешедшие на применение единого налога для производителей сельскохозяйственной продукции:

- организации, производящие на территории Республики Беларусь сельскохозяйственную продукцию;

- организации, у которых есть филиалы и иные обособленные подразделения по производству сельскохозяйственной продукции, имеющие отдельный баланс и для совершения операций которых юридическим лицом открыт банковский счет с предоставлением права распоряжаться денежными средствами на счете должностным лицам обособленных подразделений, – в части деятельности таких филиалов и иных обособленных подразделений.

Применять единый налог вправе:

- организации, у которых есть филиалы или иные обособленные подразделения по производству сельскохозяйственной продукции, имеющие отдельный баланс и для совершения операций которых юридическим лицом открыт банковский счет с предоставлением права распоряжаться денежными средствами на счете должностным лицам обособленных подразделений, выручка которых от реализации произведенной продукции растениеводства (за исключением цветоводства, выращивания декоративных растений), первичной переработки льна, пчеловодства, животноводства и рыбоводства составляет не менее 50 процентов выручки, исчисленной от всей деятельности филиала или иного обособленного подразделения, за предыдущий календарный год;

- другие организации, производящие на территории Республики Беларусь сельскохозяйственную продукцию, у которых выручка от реализации произведенной ими продукции растениеводства (за исключением цветоводства, выращивания декоративных растений), первичной переработки льна, пчеловодства, животноводства и рыбоводства составляет не менее 50 процентов общей выручки этих организаций за предыдущий календарный год. Организация, возникшая в результате реорганизации в форме преобразования в предыдущем календарном году, вправе применять единый налог, если выручка от реализации указанной продукции, произведенной ею и реорганизованной организацией, составляет не менее 50 процентов выручки, полученной путем суммирования общих выручек обеих организаций за предыдущий календарный год.

Для плательщиков сохраняется общий порядок исчисления и уплаты: акцизов; налога на добавленную стоимость; налогов, сборов (пошлин), взимаемых при ввозе (вывозе) товаров на территорию Республики Беларусь; государственной пошлины; патентных пошлин; консульского сбора; оффшорного сбора; гербового сбора; сбора за

проезд автомобильных транспортных средств иностранных государств по автомобильным дорогам общего пользования Республики Беларусь; налога на прибыль в отношении дивидендов и приравненных к ним доходов, а также в отношении доходов, указанных в подпунктах 3.2–3.4 пункта 3 статьи 128 НК.

**Объектом налогообложения** единым налогом признается валовая выручка.

**Налоговая база** единого налога определяется как денежное выражение валовой выручки.

**Ставка** единого налога устанавливается в размере 1 процента.

**Отчетным периодом** единого налога признается: календарный месяц – для организаций, уплачивающих налог на добавленную стоимость ежемесячно; календарный квартал – для организаций, уплачивающих налог на добавленную стоимость ежеквартально.

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

**Уплата** единого налога производится не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

**Плательщиками** налога на игорный бизнес признаются организации.

Доходы, полученные плательщиками от игорного бизнеса, не признаются объектами налогообложения:

- налогом на добавленную стоимость, за исключением этого налога, взимаемого при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь;

- налогом на прибыль

**Объектами налогообложения** налогом на игорный бизнес признаются:

- игровые столы;

- игровые автоматы;

- кассы тотализаторов;

- кассы букмекерских контор.

**Налоговая база** налога на игорный бизнес определяется как максимальное количество объектов налогообложения налогом на игорный бизнес, зарегистрированных в налоговых органах в течение отчетного месяца.

**Ставки** налога на игорный бизнес устанавливаются в следующих размерах на единицу объекта налогообложения налогом на игорный бизнес:

44 013 900 белорусских рублей – на игровой стол;

1 676 300 белорусских рублей – на игровой автомат;

9 023 200 белорусских рублей – на кассу тотализатора;

4 511 600 белорусских рублей – на кассу букмекерской конторы.

**Налоговым периодом** налога на игорный бизнес признается календарный месяц.

Плательщики представляют налоговым органам по месту постановки на учет **налоговую декларацию (расчет)** по налогу на игорный бизнес не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

**Уплата** налога на игорный бизнес производится не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

**Плательщиками** налога на доходы от осуществления лотерейной деятельности признаются организации, являющиеся организаторами лотерей.

Плательщики в части доходов, полученных от организации и проведения лотерей, освобождаются от:

- налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, взимаемого при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь;

- налога на прибыль.

**Объектом налогообложения** налогом на доходы от осуществления лотерейной деятельности признаются доходы, полученные от организации и проведения лотерей.

**Налоговая база** налога на доходы определяется как разница между суммой доходов, полученных от организации и проведения лотерей, и суммой начисленного призового фонда лотерей.

**Ставка** налога на доходы устанавливается в размере 8 процентов.

**Налоговым периодом** налога на доходы признается календарный месяц.

Сумма налога на доходы определяется как произведение налоговой базы и ставки налога.

Плательщики представляют налоговым органам по месту постановки на учет **налоговую декларацию (расчет)** по налогу на доходы не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

**Уплата** налога на доходы производится не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

**Плательщиками** налога на доходы от проведения электронных интерактивных игр признаются организации, являющиеся организаторами электронных интерактивных игр.

Плательщики в части доходов, полученных от проведения электронных интерактивных игр, освобождаются от:

- налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, взимаемого при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь;
- налога на прибыль.

**Объектом налогообложения** налога на доходы от проведения электронных интерактивных игр признаются доходы, полученные от проведения электронных интерактивных игр.

**Налоговая база** налога на доходы определяется как разница между суммой доходов, полученных от проведения электронных интерактивных игр, и суммой сформированного выигрышного фонда.

**Ставка** налога на доходы устанавливается в размере 8 процентов.

**Налоговым периодом** налога на доходы признается календарный месяц.

Плательщики представляют налоговым органам по месту постановки на учет **налоговую декларацию (расчет)** по налогу на доходы не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

**Уплата** налога на доходы производится не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

**Плательщиками** сбора за осуществление ремесленной деятельности признаются физические лица, осуществляющие ремесленную деятельность.

Плательщики в части доходов, полученных от осуществления ремесленной деятельности, освобождаются от подоходного налога с физических лиц и единого налога с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц.

При декларировании физическими лицами доходов, имущества и указании в качестве доходов, за счет которых были произведены расходы, доходов, полученных от осуществления ремесленной деятельности, в декларации отражаются фактически полученные доходы. При декларировании указанных доходов в размерах, превышающих стократный размер сбора за осуществление ремесленной деятельности в календарном году, доплачивается сбор в размере 10 процентов от суммы такого превышения.

Доплата сбора производится в месячный срок со дня вручения физическому лицу налоговым органом соответствующего налогового извещения.

**Объектом** налогообложения сбором за осуществление ремесленной деятельности признается осуществление видов ремесленной деятельности, определяемых Президентом Республики Беларусь.

**Ставка** сбора за осуществление ремесленной деятельности (вне зависимости от количества осуществляемых видов этой деятельности) устанавливается в размере одной базовой величины в календарный год, определяемой на момент его уплаты.

**Налоговым периодом** сбора за осуществление ремесленной деятельности признается календарный год.

**Уплата** сбора за осуществление ремесленной деятельности производится до начала осуществления ремесленной деятельности.

Уплата сбора за осуществление ремесленной деятельности за каждый последующий календарный год производится не позднее 28-го числа последнего месяца текущего календарного года, в котором осуществляется ремесленная деятельность.

**Плательщиками** сбора за осуществление деятельности по оказанию услуг в сфере агротуризма признаются осуществляющие деятельность по оказанию услуг в сфере агротуризма:

- физические лица без государственной регистрации в качестве индивидуальных предпринимателей, постоянно проживающие в сельской местности, малых городских поселениях и ведущие личное подсобное хозяйство;

- сельскохозяйственные организации. При этом под сельскохозяйственными организациями понимаются юридические лица, основным видом деятельности которых являются производство (выращивание) и (или) переработка сельскохозяйственной продукции, выручка от реализации которой составляет не менее 50 процентов от общей суммы выручки.

К деятельности по оказанию услуг в сфере агротуризма относится не являющаяся предпринимательской деятельность физических лиц, сельскохозяйственных организаций по:

- предоставлению жилых комнат для размещения агротуристов, причем число таких комнат не должно превышать десяти. При оказании услуг в сфере агротуризма с использованием более десяти комнат эта деятельность признается предпринимательской

- обеспечению агротуристов питанием (преимущественно с использованием продукции собственного производства);

- организации познавательных, спортивных и культурно-развлекательных экскурсий и программ;

- предоставлению иных услуг, связанных с приемом, размещением, транспортным и иным обслуживанием агротуристов.

Плательщики в части доходов, полученных от осуществления деятельности по оказанию услуг в сфере агротуризма, освобождаются от уплаты налогов, сборов (пошлин).

**Объектом налогообложения** сбором за осуществление деятельности по оказанию услуг в сфере агротуризма признается осуществление видов деятельности по оказанию вышеуказанных услуг в сфере агротуризма.

**Ставка** сбора (вне зависимости от количества осуществляемых видов деятельности по оказанию услуг в сфере агротуризма) устанавливается в размере одной базовой величины в календарный год, определяемой на момент его уплаты.

**Налоговым периодом** сбора признается календарный год.

**Уплата** сбора производится до начала осуществления деятельности по оказанию услуг в сфере агротуризма.

Уплата сбора за каждый последующий календарный год производится не позднее 28-го числа последнего месяца текущего календарного года, в котором осуществляется деятельность по оказанию услуг в сфере агротуризма.