

УДК 336.226.3

**Е.В. Гусаков**, студент

Академия управления при Президенте Республики Беларусь

## **Развитие налогового учета и отчетности по налогу на добавленную стоимость (НДС)**

*Аннотация. В статье рассматривается современное состояние налогового учета и отчетности по налогу на добавленную стоимость (НДС); проблемы обоснования величины налоговой ставки по налогу на добавленную стоимость и целесообразности ее дифференцирования; пути совершенствования системы налогового учета и отчетности по НДС в Республике Беларусь.*

*Ключевые слова: налог на добавленную стоимость (НДС), экономическая сущность НДС, элементы НДС, нормативное регулирование НДС, налоговый учет, налоговая отчетность.*

### **Введение**

Совершенствование налогового учета и отчетности по НДС является в настоящее время одной из наиболее важных задач для Республики Беларусь в области теории и практики налогообложения.

Налог на добавленную стоимость, появившийся как вид косвенного налогообложения в конце 60-х годов XX века, успешно используется ныне во многих странах мира. Вместе с тем некоторые вопросы построения и функционирования данного налога остаются недостаточно проработанными. Так, предметом изучения по-прежнему остаются вопросы обоснования величины налоговой ставки и экономической целесообразности ее дифференцирования; эффективности использования при начислении налога методом косвенного вычитания, а также вопросы преимуществ НДС перед другими косвенными налогами.

Налоговая система Республики Беларусь в силу ряда объективных причин приобрела в последнее время выраженную ориентацию на косвенное налогообложение. Удельный вес косвенных налогов в налоговых доходах консолидированного бюджета страны составляет около 50 % (без учета таможенных платежей), а с учетом таможенных платежей их удельный вес доходит до 80 %. И, соответственно, доля НДС в структуре налоговых доходов консолидированного бюджета находится на уровне 30 % [1].

За время существования НДС в налоговой системе Республики Беларусь сформирован комплексный механизм его исчисления и уплаты. Многочисленные изменения налогового законодательства за период с 1992 по 2010 г. были направлены на достижение более полного соответствия

данного механизма потребностям переходной к рыночному типу экономики, на повышение его эффективности в целом.

## **Материалы и методы**

Цель исследования – изучение теоретических аспектов налогового учета и отчетности по НДС, анализ существующего порядка взимания НДС, а также разработка путей совершенствования системы НДС в Республике Беларусь. Исследование проводилось с помощью методов экономико-статистического, абстрактно-логического, сравнительно-сопоставительного анализа, которые использовались при изучении и обобщении тенденций современного состояния налогового учета и отчетности по НДС, а также оценке результатов исследования системы налогового учета и отчетности в Государственном предприятии "Институт системных исследований в АПК НАН Беларуси".

## **Результаты исследования**

Сущность НДС проявляется в выполняемых им функциях. НДС как наиболее значимый косвенный налог осуществляет две взаимодополняющие функции: фискальную и регулирующую.

Фискальная функция, в частности, заключается в мобилизации существенных поступлений от данного налога в доход бюджета за счет простоты взимания и устойчивости базы обложения. В свою очередь, регулирующая функция проявляется в стимулировании производственного накопления и контроля над сроками продвижения товаров и их качеством. Действительно в условиях острой конкуренции, свойственной рыночной экономике, налоги становятся одним из важнейших инструментов независимого контроля за эффективностью финансово-хозяйственной деятельности. При прочих равных условиях из конкурентной борьбы выбывает в первую очередь тот, кто не способен рассчитаться с государством.

В настоящее время общий механизм взимания НДС идентичен во многих странах. Основные его принципы следующие:

1. При торговле внутри страны налог исчисляется продавцом товара исходя из суммы его продаж. При этом налог, уплаченный поставщикам при покупках и выделенный ими в документах отдельной строкой, подлежит вычету и уменьшает исчисленную сумму НДС.

2. При импорте товаров импортер уплачивает налог исходя из таможенной стоимости товара. Впоследствии он имеет право на налоговый вычет в том же размере.

3. Экспорт товаров облагается налогом по "нулевой" ставке. Экспортер имеет право на вычет налога, уплаченного при приобретении

(производстве) экспортируемого товара. Если налоговые вычеты превышают исчисленную сумму НДС, то разница возвращается из бюджета.

4. Услуги не имеют материального характера и не подлежат таможенному оформлению, поэтому все национальные законодательства предусматривают специальные правила определения места реализации услуг для целей обложения НДС [2].

Именно эти принципы обеспечивают экономическую нейтральность НДС. В итоге облагается только потребление внутри страны, причем отечественный производитель оказывается в равных условиях с иностранным как в конкуренции с импортом, так и при экспорте своей продукции.

Проведем сравнительную характеристику ставок НДС по странам ЕС и СНГ (табл.).

Таблица. Сравнительная характеристика ставок НДС по странам ЕС и СНГ

Страны	Ставка, %	
	стандартная	сниженная
ЕС		
Австрия	20	12 или 10
Бельгия	21	12 или 6
Болгария	20	7
Великобритания	17,5	5 или 0
Венгрия	20	5
Дания	25	
Германия	19	7
Греция	23	9 или 4,5 (для островов бассейна Эгейского моря размер налога понижается на 30 %: 13; 6 и 3)
Ирландия	21	13,5; 4,8 или 0
Испания	18	8 или 4
Италия	20	10; 6 или 4
Кипр	15	5
Латвия	21	10
Литва	21	9 или 5
Люксембург	15	12; 9; 6 или 3
Мальта	18	5
Нидерланды	19	6
Польша	22	7, 3 или 0
Португалия	21	13 или 6
Румыния	19	9
Словакия	19	10
Словения	20	8,5
Финляндия	23	17 или 8

Страны	Ставка, %	
	стандартная	сниженная
Франция	19,6	5,5 или 2,1
Швеция	25	12 или 6
Чехия	20	10
Эстония	20 (до 1 июля 2009 г.– 18 %)	9
СНГ		
Азербайджан	18	–
Армения	20	–
Беларусь	18 (с 1 января 2010 г. – 20 %)	10
Грузия	18	0
Казахстан	12	–
Кыргызстан	–	–
Молдова	20	8, 6 или 0
Россия	18	10 или 0
Таджикистан	–	–
Туркмения	–	–
Узбекистан	20	–
Украина	20	0

Как видно из таблицы, ставка НДС в среднем по странам ЕС находится на уровне 20 %. Что касается стран СНГ, то в них ставка НДС в среднем находится на уровне, близком к 20 %. Это свидетельствует о том, что происходит постепенное выравнивание ставок НДС как по странам ЕС, так и СНГ, что, в свою очередь, способствует развитию торговых отношений между этими блоками, а также внутри них.

Наиболее важными элементами налога на добавленную стоимость являются:

• **Объекты налогообложения налогом на добавленную стоимость:**

обороты по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории республики, включая обороты: по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав плательщиком своим работникам; по обмену товарами (работами, услугами), имущественными правами; по безвозмездной передаче товаров (работ, услуг), имущественных прав; по передаче товаров (результатов выполненных работ, оказанных услуг), имущественных прав по соглашению о предоставлении взамен исполнения обязательства отступного, а также предмета залога залогодателем залогодержателю (кредитору) при неисполнении обеспеченного залогом обязательства; по передаче лизингодателем объекта финансовой аренды (лизинга) лизингополучателю; по передаче арендодателем объекта аренды арендатору; по прочему выбытию товаров, основных средств и нематериальных

активов, неустановленного оборудования и объектов незавершенно-го капитального строительства;

ввоз товаров на таможенную территорию Республики Беларусь и (или) иные обстоятельства, с наличием которых Налоговый кодекс, Таможенный кодекс Республики Беларусь и (или) акты Президента Республики Беларусь связывают возникновение налогового обязательства по уплате налога на добавленную стоимость.

· Ставки НДС.

В соответствии с Налоговым кодексом Республики Беларусь ставки налога на добавленную стоимость устанавливаются в следующих размерах:

**а) 0 % при реализации:**

товаров, помещенных под таможенные режимы экспорта, реэкспорта, а также вывезенных (без обязательств об обратном ввозе на территорию Республики Беларусь) в Российскую Федерацию (в том числе товаров, не происходящих с территории государств-участников Таможенного союза, для постоянного их размещения в Российской Федерации), при условии документального подтверждения фактического вывоза товаров за пределы территории Республики Беларусь;

работ (услуг) по сопровождению, погрузке, перегрузке и иных подобных работ (услуг), непосредственно связанных с реализацией товаров;

экспортируемых транспортных услуг, включая транзитные перевозки, а также экспортируемых работ по производству товаров из давальческого сырья (материалов);

работ (услуг) по изготовлению товаров (за исключением переработки ввезенных товаров), вывозимых с территории Республики Беларусь на территорию Российской Федерации;

работ (услуг) по ремонту (модернизации, переоборудованию) транспортных средств (включая части транспортных средств), ввезенных с территории Российской Федерации на территорию Республики Беларусь для ремонта (модернизации, переоборудования) с последующим вывозом отремонтированных (модернизированных, переоборудованных) транспортных средств (включая части транспортных средств) на территорию Российской Федерации;

**б) 10 %:**

при реализации производимой на территории Республики Беларусь продукции растениеводства (за исключением цветов, декоративных растений), животноводства (за исключением пушного звероводства), рыбоводства и пчеловодства;

при ввозе на таможенную территорию Республики Беларусь и (или) реализации продовольственных товаров и товаров для детей по перечню, утвержденному Президентом Республики Беларусь;

в) **20 %**: данная ставка применяется для остальных товаров, видов работ и услуг;

г) **9,09 %** ( $10 : 110 \times 100 \%$ ) или **16,67 %** ( $20 : 120 \times 100 \%$ ) – при реализации товаров по регулируемым розничным ценам с учетом налога на добавленную стоимость, а также при поступлении сумм, указанных в пункте 18 статьи 98 Налогового кодекса;

д) **0,5 %** – при ввозе на таможенную территорию Республики Беларусь из Российской Федерации для производственных нужд обработанных и необработанных алмазов во всех видах и других драгоценных камней (коды по Товарной номенклатуре внешнеэкономической деятельности Республики Беларусь 7102 и 7103);

е) **24 %** – при реализации на территории Республики Беларусь и при ввозе на таможенную территорию Республики Беларусь сахара белого (код Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности Республики Беларусь 1701 99 100), а также при поступлении сумм, указанных в пункте 18 статьи 98 Налогового кодекса, при реализации сахара белого.

• Порядок исчисления налога на добавленную стоимость при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав. Сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая уплате в бюджет.

В соответствии с Налоговым кодексом Республики Беларусь при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав налог на добавленную стоимость исчисляется нарастающим итогом по истечении каждого отчетного периода по всем операциям по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и всем изменениям налоговой базы в соответствующем отчетном периоде.

Сумма налога на добавленную стоимость исчисляется как произведение налоговой базы и налоговой ставки. Исчисленная таким образом сумма предъявляется плательщиком при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав к оплате покупателю этих товаров (работ, услуг), имущественных прав в порядке, установленном статьей 105 Налогового кодекса.

Общая сумма налога на добавленную стоимость устанавливается по итогам отчетного периода по всем операциям по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и всем изменениям налоговой базы в отчетном периоде.

Сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая уплате в бюджет, определяется как разница между общей суммой налога на добавленную стоимость, исчисленной по итогам отчетного периода, и суммами налоговых вычетов.

В случаях, предусмотренных пунктом 23 статьи 107 Налогового кодекса, и в случаях, установленных Президентом Республики Беларусь,

вычет сумм налога на добавленную стоимость производится в полном объеме независимо от сумм налога на добавленную стоимость, исчисленных по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав.

В иных случаях вычет сумм налога на добавленную стоимость осуществляется нарастающим итогом в пределах сумм налога на добавленную стоимость, исчисленных по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Если сумма налоговых вычетов согласно налоговой декларации (расчету) по налогу на добавленную стоимость превышает общую сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, плательщик налог на добавленную стоимость не уплачивает, а разница между суммой налоговых вычетов и общей суммой налога на добавленную стоимость, исчисленной по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, подлежит вычету в первоочередном порядке из общей суммы налога на добавленную стоимость в следующем налоговом периоде либо возврату плательщику в порядке, установленном Налоговым кодексом. При этом возврат разницы между суммой налоговых вычетов и общей суммой налога на добавленную стоимость, исчисленной по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, осуществляется без начисления пени.

Возврат разницы между суммой налоговых вычетов и общей суммой налога на добавленную стоимость, исчисленной по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, производится по решению налогового органа по месту постановки плательщика на учет.

Возврат разницы между суммой налоговых вычетов и общей суммой налога на добавленную стоимость, исчисленной по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, путем ее зачета в счет налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, осуществляется без принятия решения о проведении возврата.

Решение о проведении возврата разницы между суммой налоговых вычетов и общей суммой налога на добавленную стоимость, исчисленной по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, принимается налоговым органом не позднее двух рабочих дней со дня представления плательщиком налоговой декларации (расчета) и заявления о возврате. При этом если разница между суммой налоговых вычетов и общей суммой налога на добавленную стоимость, исчисленной по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, составляет более 3000 базовых величин, установленных на день представления плательщиком указанного заявления, налоговый орган вправе по собственной

инициативе либо по инициативе плательщика провести внеплановую тематическую выездную налоговую проверку обоснованности возврата этих сумм, которая выполняется по поручению руководителя или уполномоченного заместителя руководителя налогового органа. Срок проверки не должен превышать пятнадцати рабочих дней, а при наличии у плательщика в проверяемом периоде оборотов по реализации экспортируемых нефтепродуктов – пяти рабочих дней со дня представления плательщиком заявления о возврате.

О принятом решении по возврату разницы между суммой налоговых вычетов и общей суммой налога на добавленную стоимость, исчисленной по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, налоговый орган уведомляет плательщика в течение двух рабочих дней со дня принятия такого решения.

Если налоговым органом принято решение об отказе (полностью или частично) в возврате разницы между суммой налоговых вычетов и общей суммой налога на добавленную стоимость, исчисленной по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, он обязан не позднее двух рабочих дней после вынесения указанного решения представить плательщику мотивированное заключение.

Возврат разницы между суммой налоговых вычетов и общей суммой налога на добавленную стоимость, исчисленной по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, производится в следующем порядке:

в течение одного месяца, а при наличии у плательщика оборотов по реализации экспортируемых нефтепродуктов в периоде, за который осуществляется возврат;

в течение десяти рабочих дней со дня принятия налоговым органом решения о проведении возврата разницы между суммой налоговых вычетов и общей суммой налога на добавленную стоимость, исчисленной по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав. Указанная разница подлежит зачету в следующей очередности в счет: текущих платежей по налогам, сборам (пошлинам) и иным обязательным платежам в бюджет; погашения задолженности и пени по налогам, сборам (пошлинам) и иным обязательным платежам в бюджет; погашения задолженности по наложенным налоговыми органами штрафам. Налоговые органы самостоятельно производят зачет и в течение пяти рабочих дней со дня его проведения сообщают о нем плательщику. Решение, принятое налоговым органом по заявлению плательщика о возврате разницы между суммой налоговых вычетов и общей суммой налога на добавленную стоимость, исчисленной по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, в период проведения зачетов



по предыдущим решениям, принимается к исполнению при полном зачете разницы между суммой налоговых вычетов и общей суммой налога на добавленную стоимость, исчисленной по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, по предыдущим решениям либо по истечении одного месяца, а при наличии у плательщика оборотов по реализации экспортируемых нефтепродуктов в периоде, за который осуществляется возврат, – по истечении десяти рабочих дней с даты принятия предыдущего решения;

оставшаяся после проведения зачета сумма подлежит возврату плательщику из бюджета не позднее пяти рабочих дней со дня окончания срока, установленного для проведения зачета, в порядке, определяемом Министерством финансов Республики Беларусь и Министерством по налогам и сборам Республики Беларусь.

Организации и индивидуальные предприниматели, состоящие на учете в налоговых органах Республики Беларусь, кроме отдельных категорий плательщиков, при приобретении на территории Республики Беларусь товаров (работ, услуг), имущественных прав у иностранных организаций, не состоящих на учете в налоговых органах Республики Беларусь, обязаны исчислить по установленным ставкам и уплатить в бюджет сумму налога на добавленную стоимость независимо от того, являются ли они плательщиками по своей деятельности.

При реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь иностранными организациями, не состоящими на учете в налоговых органах Республики Беларусь, на основе договоров поручения, комиссии и иных аналогичных гражданско-правовых договоров. Организации и индивидуальные предприниматели, состоящие на учете в налоговых органах Республики Беларусь и осуществляющие предпринимательскую деятельность на основе таких договоров, обязаны исчислить по установленным ставкам и уплатить в бюджет сумму налога на добавленную стоимость независимо от того, являются ли они плательщиками по своей деятельности. Данное положение распространяется и на плательщиков, указанных в пункте 4 статьи 92 Налогового кодекса.

При реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь иностранными организациями, не состоящими на учете в налоговых органах Республики Беларусь, сумма налога на добавленную стоимость исчисляется отдельно по каждой операции по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Плательщики, осуществляющие розничную торговлю и деятельность по предоставлению услуг общественного питания, могут производить исчисление налога на добавленную стоимость по товарам

исходя из налоговой базы и доли суммы налога на добавленную стоимость по товарам, имеющимся в отчетном периоде, в стоимости этих товаров (с учетом всех налогов, сборов (пошлин) и иных обязательных платежей в бюджет либо государственные внебюджетные фонды, взимаемых при реализации товаров), включая товары, освобожденные от налога на добавленную стоимость.

По товарам (включая импортные), реализуемым по свободным и регулируемым розничным ценам плательщиками, осуществляющими розничную торговлю и деятельность по предоставлению услуг общественного питания, получающими доход в виде разницы в ценах, наценок и надбавок, налоговой базой является стоимость реализованных товаров (с учетом всех налогов, сборов (пошлин) и иных обязательных платежей в бюджет либо государственные внебюджетные фонды, взимаемых при реализации товаров).

При изменении порядка исчисления налога на добавленную стоимость (изменении состава плательщиков, объектов налогообложения, налоговой базы, момента фактической реализации, ставок, порядка применения освобождения от налогообложения) новый порядок исчисления применяется в отношении отгруженных товаров, выполненных (оказанных) работ, услуг, имущественных прав, переданных с момента изменения порядка исчисления налога на добавленную стоимость.

В случае возврата покупателем продавцу товаров (отказа от выполненных работ, оказанных услуг), имущественных прав или уменьшения (увеличения) стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав у продавцов на сумму оборота по реализации этих товаров (работ, услуг), имущественных прав уменьшаются (увеличиваются) обороты по реализации того отчетного периода, в котором произведен возврат товаров (отказ от выполненных работ, оказанных услуг), имущественных прав (уменьшение или увеличение стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав), а у покупателей в этом отчетном периоде производится соответствующая корректировка налоговых вычетов. Данное положение не применяется в отношении товаров, возвращенных их продавцу для ремонта, если не изменяется их стоимость [3].

Итак, подводя итог изучения сущности и структуры НДС, необходимо отметить, что причитающаяся к уплате в бюджет сумма налога определяется как разность между налогом на готовый продукт (исчисленный НДС) и налогом на закупаемые для его производства ресурсы ("входной" НДС). Именно последнее обстоятельство и обеспечивает тот факт, что налогом облагается только добавленная стоимость, складывающаяся из суммы заработной платы и прибыли. Стоимость (цена) любого товара всегда состоит из трех компонентов – затрат производственных

ресурсов, т.е. сырья, материалов, топлива, оборудования ( $C$ ), заработной платы ( $V$ ) и прибыли ( $M$ ). Если к стоимости (цене) всего готового продукта ( $C + V + M$ ) применить одинаковую ставку налога (например, 20 %), а сумму налога, подлежащую уплате в бюджет, рассчитать как разность между налогом, начисленным на стоимость готового продукта, и налогом, уплаченным при покупках производственных ресурсов, то реально под налогообложение подпадает только вновь созданная добавленная стоимость:

$$(C + V + M) \times 0,2 - C \times 0,2 = (V + M) \times 0,2.$$

На этом построены зачетная система взимания и механизм действия НДС, за "изобретение" которых француз Морис Лоре в 1954 г. получил Нобелевскую премию. Этот метод также получил название счет-фактурного от основного носителя налоговой информации – счета-фактуры, в котором отражают стоимость сделки (базу для начисления налога) и НДС по установленной ставке.

Таким образом, налог на добавленную стоимость – один из самых сложных для исчисления среди всех налогов, входящих в налоговую систему Республики Беларусь. Его традиционно относят к категории универсальных косвенных налогов, которые в виде своеобразных надбавок взимаются через цену товара. НДС представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства.

Основным законодательным актом, регулирующим обложение налогом на добавленную стоимость, является Налоговый кодекс Республики Беларусь [4].

Следует также подчеркнуть, что налог на добавленную стоимость занимает важное место в системе налогов Беларуси. Учитывая сущность налога на добавленную стоимость, можно сказать, что он – довольно эффективное средство пополнения государственного бюджета, так как обложение конечных стоимостей практически всех товаров довольно высоким дополнительным платежом, с взиманием последнего в пользу государства, в принципе может быть неэффективным только в том случае, если в государстве полностью прекратится торговля. Однако это практически невозможно.

В Республике Беларусь существует достаточно большое количество нормативно-правовых актов, регулирующих порядок взимания НДС. При этом продолжается активная работа по совершенствованию нормативно-правовой базы взимания данного вида косвенного налога.

**Анализ системы налогового учета и отчетности по НДС на примере Государственного предприятия "Институт системных исследований"**

**в АПК НАН Беларуси".** Порядок исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость определен главами 3 и 12 Налогового кодекса Республики Беларусь.

Порядок определения момента фактической реализации установлен статьей 100 Налогового кодекса РБ.

В Институте системных исследований в АПК НАН Беларуси в соответствии с учетной политикой выручка от реализации товаров (работ, услуг) в бухгалтерском учете устанавливается по мере отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг). Момент фактической реализации товаров (работ, услуг) рассчитывается как приходющийся на отчетный период день отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг).

Днем отгрузки товаров является дата их отпуска со склада, осуществленного в установленном порядке. Необходимо обратить внимание на следующее: в 2010 г. моментом отгрузки товаров считался день отпуска их со склада независимо от того, кому отгружались эти товары – белорусскому покупателю или зарубежному.

Днем выполнения научно-исследовательских работ, оказания услуг признается дата передачи выполненных работ в соответствии с оформленными документами (акты выполненных работ и другие аналогичные документы). При реализации товаров (работ, услуг) налог на добавленную стоимость исчисляется нарастающим итогом после окончания каждого отчетного периода по всем операциям реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и всем изменениям налоговой базы в соответствующем отчетном периоде.

Отчетным периодом по налогу на добавленную стоимость признается календарный месяц, а для плательщиков, у которых сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационных доходов, исчисленная нарастающим итогом с начала календарного года, не превышает 3 815 000 000 белорусских рублей, – по их выбору календарный месяц или календарный квартал.

Уплата плательщиками налога на добавленную стоимость ежеквартально прекращается, и они осуществляют уплату налога на добавленную стоимость ежемесячно начиная с месяца, следующего за отчетным кварталом, в котором:

сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационных доходов, исчисленная нарастающим итогом с начала календарного года, превысила 3 815 000 000 белорусских рублей;

ими принято решение об отказе от уплаты налога на добавленную стоимость ежеквартально. О принятом решении плательщики информируют налоговые органы, проставляя соответствующую отметку в налоговой

декларации (расчете) по налогу на добавленную стоимость, подаваемой не позднее 20 числа месяца, следующего за отчетным кварталом.

В Институте согласно учетной политике на 2010 г. принято решение производить уплату налога на добавленную стоимость ежеквартально, о чем проинформированы о принятом решении налоговые органы по месту постановки на учет соответствующей отметкой в налоговой декларации (расчете) по налогу на добавленную стоимость с первого квартала 2010 г.

Сумма налога на добавленную стоимость исчисляется как произведение налоговой базы и налоговой ставки.

Сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая уплате в бюджет, определяется как разница между общей суммой налога на добавленную стоимость, исчисленной по итогам отчетного периода, и суммами налоговых вычетов. Вычет сумм налога на добавленную стоимость производится нарастающим итогом в пределах сумм налога на добавленную стоимость, исчисленных по реализации товаров (работ, услуг). Если сумма налоговых вычетов согласно налоговой декларации (расчету) по налогу на добавленную стоимость превышает общую сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную по реализации товаров (работ, услуг), плательщик налог на добавленную стоимость не уплачивает, а разница между суммой налоговых вычетов и общей суммой налога на добавленную стоимость, исчисленной по реализации товаров (работ, услуг), подлежит вычету в первоочередном порядке из общей суммы налога на добавленную стоимость в следующем налоговом периоде либо возврату плательщику в порядке, установленном Налоговым кодексом.

В случае одновременного использования приобретенных (ввезенных) товаров (работ, услуг), имущественных прав при производстве и (или) реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых освобождены от налогообложения, и товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению, включение сумм налога на добавленную стоимость, за исключением сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных (предъявленных) при приобретении (ввозе) основных средств и нематериальных активов, в затраты плательщика по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемые при налогообложении, осуществляется нарастающим итогом с начала года исходя из доли оборота операций по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, освобожденных от налогообложения, в общем объеме оборота по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав. Для плательщиков, у которых в соответствии с учетной политикой выручка от реализации товаров (работ,

услуг), имущественных прав в бухгалтерском учете определяется (признается) по мере отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, момент фактической реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав определяется как приходящийся на отчетный период день отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

При реализации плательщиком объектов, налоговые вычеты по которым производятся в различном порядке, общая сумма налоговых вычетов плательщика по объектам между этими оборотами распределяется двумя методами (методом удельного веса или методом раздельного учета).

Применяется один из указанных методов как минимум в течение одного календарного года и утверждается учетной политикой организации.

Согласно учетной политике на 2010 г. в Институте установлен метод удельного веса распределения налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость. Это связано с тем, что из общего объема выполненных работ 90 % составляют научно-исследовательские работы, зарегистрированные в государственном реестре в порядке, определяемом Президентом Республики Беларусь, иначе говоря, НИР, которые не облагаются налогом на добавленную стоимость.

При исчислении методом удельного веса налоговых вычетов, приходящихся на определенную сумму оборота по реализации, эта сумма делится на общую сумму оборота и умножается на сумму налоговых вычетов, приходящихся на общую сумму оборотов. Процент удельного веса рассчитывается с точностью не менее 4 знаков после запятой. Суммой оборота признается сумма налоговой базы и НДС, исчисленного от этой налоговой базы, а также сумма увеличения (уменьшения) налоговой базы.

С 1 января 2010 г. вычеты, не зачтенные на 1 января 2010 г., участвуют при распределении налоговых вычетов по удельному весу.

Покупатели, приобретавшие товары (работы, услуги), имущественные права, по которым продавцом-плательщиком в Республике Беларусь неправильно указана сумма налога на добавленную стоимость, принимают к вычету сумму налога на добавленную стоимость, выделенную продавцом в первичных учетных документах, за исключением исправления указанных сумм налога на добавленную стоимость на основании актов сверки расчетов, подписанных продавцом и покупателем.

Согласно статье 107 Налогового кодекса РБ книга покупок может вестись по желанию плательщика. По учетной политике Института принято решение не заполнять книгу покупок.

При обнаружении неполноты сведений или допущенных в текущем году ошибок в налоговой декларации, заполняемой нарастающим

итогом, изменения и дополнения могут отражаться в налоговой декларации за очередной отчетный период текущего года. При этом (без нарастающего итога) заполняется раздел "Сведения о занижении (завышении) суммы налога, подлежащей уплате (возврату) по налоговой декларации, в которой обнаружены неполнота сведений или ошибки". Сведения, отраженные в данном разделе, не заполняются в налоговой декларации (расчете), представляемой за последующие отчетные периоды.

Вместе с тем ошибки можно исправить в налоговой декларации, предъявляемой до наступления срока представления налоговой декларации за очередной отчетный период. При этом в графе "Признак внесения изменений и дополнений" на титульном листе налоговой декларации проставляется знак "X" и заполняется раздел "Сведения о занижении (завышении) суммы налога, подлежащей уплате (возврату) по налоговой декларации (расчету), в которой обнаружены неполнота сведений или ошибки".

При обнаружении неполноты сведений или ошибок в налоговой декларации, поданной за прошлый год, изменения и дополнения отражаются в налоговой декларации, представляемой за прошлый год. При этом на титульном листе в графе "Признак внесения изменений и дополнений" проставляется знак "X"; в разрезе отчетных периодов прошлого налогового периода (без нарастающего итога) заполняется раздел "Сведения о занижении (завышении) суммы налога, подлежащей уплате (возврату) по налоговой декларации (расчету), в которой обнаружены неполнота сведений или ошибки" (п.7 постановления № 87).

При обнаружении неполноты сведений или ошибок в налоговой декларации (расчете) по налогам, исчисляемым без нарастающего итога с начала года, поданной за прошлый налоговый период, соответствующие изменения или дополнения отражаются в налоговой декларации (расчете), представляемой за тот налоговый период, за который обнаружены неполнота сведений или ошибки. На титульном листе такой налоговой декларации (расчета) в графе "Признак внесения изменений и (или) дополнений" проставляется знак "X".

Плательщики представляют в налоговые органы налоговую декларацию (расчет) не позднее 20 числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Налог на добавленную стоимость уплачивается не позднее 22 числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Таким образом, анализ работы Института показывает, что согласно Порядку составления налогоплательщиками налоговой декларации (расчета) по налогу на добавленную стоимость основанием для составления являются данные бухгалтерского учета по заготовке материальных ценностей, реализации продукции, товаров (работ, услуг) и других активов,

данные учетных платежных и расчетных документов за отчетный налоговый период.

**Пути совершенствования системы налогового учета и отчетности по НДС в Республике Беларусь.** НДС представляет собой важный инструмент регулирования экономики и играет существенную роль в процессе международной торговой интеграции взаимодействующих стран. Этот налог стал первым, с которого начались унификация и гармонизация национальных налоговых систем. Кроме того, НДС – это активный рычаг формирования доходной базы бюджета государства. Он выполняет также важную роль в оптимизации внешнеэкономических связей [2].

В соответствии с Налоговым кодексом Республики Беларусь (ст. 102) ставки налога на добавленную стоимость устанавливаются в следующих размерах: 0, 10, 20 %. Ставка НДС 0 % используется для экспорта, ставка 10 % применяется по отношению к производимой на территории Беларуси сельскохозяйственной продукции, а также при ввозе на таможенную территорию страны и (или) реализации продовольственных товаров и товаров для детей по перечню, утвержденному Президентом Республики Беларусь, ставка 20 % применяется для остальных товаров, видов работ и услуг [3].

За время существования НДС в налоговой системе Республики Беларусь сформирован комплексный механизм его исчисления и уплаты. Многочисленные изменения налогового законодательства за период с 1992 по 2010 г. были направлены на достижение более полного соответствия данного механизма потребностям переходной к рыночному типу экономики, на повышение его эффективности в целом.

В соответствии с законом о бюджете Республики Беларусь на 2010 г. предусмотрено увеличение ставки НДС с 18 до 20 %. Повышение ставки НДС обеспечивает дополнительное поступление доходов в бюджет страны в сумме 1,4 трлн руб. При этом запланировано проведение и других корректировочных мер налогового характера. Это, в частности, отмена сбора в фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки; налога с продаж товаров в розничной торговле; налога на приобретение автотранспортных средств. Все это вызывает сокращение ресурсов бюджета на сумму 2,3 трлн руб. Именно для компенсации потерь бюджета в результате отмены названных налогов и предусмотрено повышение ставки НДС.

Что касается доходов консолидированного бюджета на 2011 г., то, по расчетам, они составят 54,5 трлн руб., что будет означать 118,1 % к ожидаемому исполнению в текущем году. Структура доходов практически не претерпит изменений. Доля НДС составит 35 %, налога



на прибыль – 10, доходов от внешнеэкономической деятельности – 13, акцизов – 10 %.

Расходы консолидированного бюджета в 2011 г. запланированы в сумме 60,5 трлн руб., дефицит бюджета может составить 6 трлн руб., или 3 % ВВП, что вполне допустимо по международным стандартам.

В целом снижение налоговой нагрузки на экономику страны в 2011 г. составит 0,4 % к ВВП. Это значит, что более 700 млрд руб. останется в распоряжении самих предприятий.

В Беларуси проводятся действия по дальнейшему совершенствованию налоговой системы. Основные акценты при этом сделаны на упрощение механизмов, расширение налоговых баз, сокращение налогов, упорядочение льгот, организационное совершенствование и техническое оснащение налоговых органов [5].

По результатам нашего изучения целесообразно решение следующих вопросов, связанных, в частности, с порядком взимания НДС:

- установление ежеквартальных сроков представления налоговых деклараций с сохранением ежемесячных сроков их уплаты, что позволит уменьшить расходы по администрированию налогов, сократить объемы представляемых плательщиками расчетов;

- отмена взимания НДС через 60 дней со дня отгрузки с одновременным переходом всех плательщиков на метод начислений (метод "по отгрузке"). Данный метод применяется в странах ЕС, Республике Казахстан и Российской Федерации;

- создание контрольных пунктов, других контрольных учреждений по подтверждению факта уплаты НДС российскими импортерами в условиях функционирования Таможенного союза;

- установление более четких границ между социально значимыми товарами и товарами общего потребления сельскохозяйственной продукции в рамках Таможенного союза;

- освобождение от уплаты НДС по оборотам от реализации наукоемких товаров (работ, услуг, имущественных прав).

Таким образом, названные предложения по совершенствованию исчисления НДС требуют учета особенностей функционирования белорусской экономики. Тем не менее они призваны способствовать как оптимизации национальной налоговой системы, так и ее интеграции в международную налогово-финансовую систему.

Подводя итоги научного исследования, необходимо сделать следующие выводы.

Совершенствование налогового учета и отчетности при исчислении налога на добавленную стоимость является одной из наиболее важных задач в области налогообложения.

Модель универсального многоступенчатого некумулятивного косвенного налога успешно используется во многих странах мира. Вместе с тем не все теоретические вопросы построения данного налога полностью решены. Предметом изучения, как уже подчеркивалось выше, остаются вопросы обоснования величины налоговой ставки и экономической целесообразности ее дифференцирования, а также преимущества НДС перед другими косвенными налогами.

Сущность НДС проявляется в выполняемых им функциях. Как наиболее значимый косвенный налог, он осуществляет две взаимосвязанные функции:

- 1) создание равных условий для конкуренции отечественных и иностранных товаров на внутреннем рынке (регулирующая функция);
- 2) пополнение доходной части республиканского бюджета (фискальная функция).

Следует также отметить основные признаки, характеризующие НДС. Во-первых, это универсальный налог, который охватывает все производимые и импортируемые товары, работы и услуги; во-вторых, это многоступенчатый налог, который распространяется на все стадии производства, оптовую и розничную торговлю; в-третьих, это налог на чистое потребление, предусматривающий обязательный вычет сумм НДС, уплаченных при покупках ресурсов, и тем самым обеспечивающий реальное налогообложение только вновь созданной добавленной стоимости.

В настоящее время механизм взимания НДС идентичен во многих странах, что обеспечивает его экономическую нейтральность. В итоге облагается только потребление внутри страны, причем отечественный производитель оказывается в равных условиях с иностранным как в конкуренции с импортом, так и при экспорте своей продукции.

## **Заключение**

Практическая значимость проведенного исследования заключается в выработке научных рекомендаций по совершенствованию системы налогового учета и отчетности по НДС в Республике Беларусь на основании изучения порядка ведения налогового учета и отчетности по НДС в Государственном предприятии "Институт системных исследований в АПК НАН Беларуси", а также с учетом общих тенденций, сложившихся в системе НДС.

Предложенные теоретические разработки и практические рекомендации призваны повысить эффективность работы налоговой системы.

Полученные результаты могут служить для дальнейшего совершенствования теории и практики налогового учета и отчетности по НДС.

**Список использованных источников**

1. Об утверждении отчета об исполнении республиканского бюджета за 2009 г.: Закон Респ. Беларусь, 28 июня 2010 г., № 140–3 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2010. – № 2/1692.

2. Новикова, С.И. НДС как одна из составляющих налоговой системы Республики Беларусь / С.И. Новикова // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2009.

3. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) от 29 декабря 2009 г. № 71–3 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2009. – № 2/1623.

4. О налоге на добавленную стоимость: Закон Респ. Беларусь, 19 декабря 1991 г., № 1319 – XII // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО "ЮрСпектр", Нац. Центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2009.

5. Национальный Интернет-портал Республики Беларусь [Электронный ресурс] / Информационный ресурс. Респ. Беларусь. – Минск, 2005. – Режим доступа: <http://news.21.by/economics/2009/11/19/406798.html>. – Дата доступа: 10.10.2010.

*Материал поступил в редакцию 14.01.2011 г.*

