

УДК 336.225.62(476)

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ КЛАССИФИКАЦИИ НАЛОГОВ,
ВЗИМАЕМЫХ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ**

*канд. экон. наук, доц. Н.А. ХОДИКОВА
(Полоцкий государственный университет)*

Обоснована значимость и необходимость исследования вопроса классификации налогов. Доказано, что классификация налогов имеет не только научно-познавательный характер, но и практические цели, такие как более обоснованное применение налогов, проведение необходимых аналитических расчетов, составление отчетности, анализ деятельности субъектов хозяйствования и т.д. Рассмотрены подходы, применяемые в классификации налогов в отечественной и международной практике. Выявлены особенности существующей системы классификации налогов в Республике Беларусь по характеру взаимоотношений между государством и субъектами налогов, т.е. по способу изъятия. Рассмотрен порядок отражения исчисленных налогов на счетах бухгалтерского учета. Предложена усовершенствованная классификация налогов в Республике Беларусь.

Введение. Наиболее распространенной классификацией налогов в международной практике является их разделение по способу изъятия у плательщиков, т.е. деление налогов на прямые и косвенные. *Прямые налоги* – это налоги, которые взимаются непосредственно с имущества или доходов плательщика и окончательным плательщиком которых является владелец имущества, т.е. юридический и фактический плательщики совпадают. *Косвенные налоги* – это налоги на товары и услуги, устанавливаемые в виде надбавок к цене или тарифу и взимаемые в процессе потребления товаров и услуг [1].

В Республике Беларусь применяется классификация налогов по способу их изъятия с учетом законодательства, регулирующего вопросы налогообложения и бухгалтерского учета. Типовым планом счетов, утвержденным Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 № 50 «Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов» (далее – ТПС № 50), для учета начисленных сумм налога предусмотрено применение счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» с открытием субсчетов для учета налогов, относимых на затраты по производству и реализации продукции, товаров, работ, услуг, исчисляемых из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг и исчисляемых из прибыли (дохода). В то же время в зависимости от способа изъятия налогов при начислении налогов дебетуются разные счета. Так, например, для учета налогов, исчисляемых из выручки, дебетуется счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», по налогам, относимым на себестоимость, применяются счета учета затрат, а налоги, исчисляемые из прибыли, отражаются с применением счета 99 «Прибыли и убытки».

Как видим, в практике белорусского бухгалтерского учета выделена отдельная группа налогов, относимых на затраты по производству и реализации продукции, товаров, работ, услуг, которая не относится ни к прямым, ни к косвенным налогам.

Актуальность поставленного вопроса заключается в том, что применение классификации налогов при делении их на прямые и косвенные с учетом международных подходов будет способствовать сближению с международной практикой учета налогов.

Основная часть. Современные авторы дают следующие понятия прямых и косвенных налогов. Прямые налоги, как считает Н.Е. Заяц, – это налоги, взимаемые государством непосредственно с доходов или имущества налогоплательщика. В свою очередь они делятся на реальные и личные. *Реальные* взимаются в силу факта владения имуществом независимо от финансового положения и доходов плательщика. *Личные* налоги в мировой практике налогообложения представлены следующими видами: подоходный налог, поимущественный налог, налог на прибыль корпорации (фирм), налог на сверхприбыль, налог с наследств и дарений и др.

Косвенные налоги – это налоги на товары и услуги, устанавливаемые в виде надбавок к цене или тарифу и взимаемые в процессе потребления товаров и услуг [2].

По мнению С.И. Адаменкова, О.С. Евменчик, прямые налоги взимаются непосредственно с имущества или доходов плательщика; окончательным плательщиком является владелец имущества (дохода), т.е. юридический и фактический плательщики совпадают. Прямые налоги подразделяются на следующие: *реальные* – уплачиваются с учетом не действительного, а предполагаемого среднего дохода плательщика, т.е. они построены без учета личности плательщика и уровня доходности объекта налогообложения. Первыми видами реальных налогов были поземельный и подомовой. Также к реальным налогам относятся промыс-

ловый налог, налог на ценные бумаги; *личные* – уплачиваются с реально полученного дохода и учитывают фактическую платежеспособность плательщика. В мировой практике налогообложения они представлены следующими видами: подоходный налог с населения, имущественный налог, подушный налог, налог с наследства и дарений, налог на прибыль с корпораций, налог на сверхприбыль, налог на прирост капитала и др.

Косвенные налоги – это налоги на товары и услуги, устанавливаемые в виде надбавок к цене или тарифу и взимаемые в процессе потребления товаров и услуг. В зависимости от объектов взимания косвенные налоги подразделяются на такие, как: *акцизы* – в настоящее время делятся на индивидуальные (обложение по строго определенной группе товаров: по сырью, полуфабрикатам, готовой продукции, мощности оборудования) и универсальные (обложение по всем товарам). Универсальные косвенные налоги часто называют налогами с оборота, которые в свою очередь делятся на однократные, многократные и налог на добавленную стоимость; *государственные фискальные монополии* – делятся на полные и частичные, представляющие полную или частичную монополию государства на производство и продажу некоторых товаров (спиртные напитки, табачные изделия, соль, пиво, спички). Основная цель их взимания состоит в увеличении доходов государственного бюджета [1].

О подоходно-расходном принципе разделения налогов на прямые и косвенные говорит Е.Ф. Кирева. Прямыми называют налоги, при расчете которых стоит прямая задача – оценить платежеспособность лица путем подсчета размеров его доходов. Источником уплаты любого налога может выступать только доход лица. Поэтому именно размер дохода наиболее показателен для оценки платежеспособности. Доход может оцениваться непосредственно или опосредованно. Так, организации уплачивают налог с суммы прибыли, подсчитанной на основе полученной выручки и понесенных расходов, физические лица уплачивают налог с доходов, рассчитанных с учетом поступлений, семейного и имущественного положения, затрат и т.д. Группу прямых налогов, облагающих действительно полученный доход (прибыль), называют личными налогами.

При косвенном налогообложении учет доходности не является прямой задачей, механизм косвенного налогообложения не предполагает определение размера дохода лица. В данном случае фактическая способность налогоплательщика к уплате налога оценивается по видам и размерам его расходов (потребления).

Таким образом, *косвенными налогами* экономисты называют налоги на расход, потребление, а *прямыми* – налоги на присвоение и накопление материальных благ.

Классификация налогов на прямые и косвенные исходя из подоходно-расходного критерия не утратила своего значения и используется для оценки степени переложения налогового бремени на потребителя товаров и услуг. К числу прямых налогов можно отнести: налог на прибыль (доходы) предприятий и организаций (корпораций), земельный налог, подоходный налог с физических лиц, налоги на имущество юридических и физических лиц, владение и пользование которым служат основанием для обложения. Косвенные налоги вытекают из хозяйственных актов об оборотах, финансовых операций, целевых сборов: налог на добавленную стоимость, акцизы на отдельные товары, налог на операции с ценными бумагами, налоги с продаж и др. [3].

Видим, что современные экономисты по способу изъятия налогов производят их деление на прямые и косвенные. В учете нашей страны существует отдельная группа налогов, относимых на затраты по производству и реализации продукции, товаров, работ, услуг, которая не является ни прямым, ни косвенным налогом.

В 2012 году в Беларуси на основании Особенной части Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – ОЧ НК РБ) взимаются следующие налоги: налог на добавленную стоимость; акцизы; налог на прибыль; налог на доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство; подоходный налог с физических лиц; налог на недвижимость; земельный налог; экологический налог; налог за добычу (изъятие) природных ресурсов.

Для отражения исчисленных сумм налога на счетах бухгалтерского учета ТПС № 50 предусмотрено применять счет 68 «Расчеты по налогам и сборам». К счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» могут быть открыты субсчета: 68-1 «Расчеты по налогам и сборам, относимым на затраты по производству и реализации продукции, товаров, работ, услуг»; 68-2 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»; 68-3 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из прибыли (дохода)»; 68-4 «Расчеты по подоходному налогу»; 68-5 «Расчеты по прочим платежам в бюджет» [5].

В бухгалтерском учете перечисленные налоги необходимо отразить корреспонденцией счетов, представленной в таблице 1. Из перечисленных налогов к *прямым налогам*, исчисляемым за счет прибыли и дохода, можно отнести: подоходный налог, налог на прибыль, налог на доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство. К *косвенным налогам* относятся: налог на добавленную стоимость и акцизы.

По способу и механизму изъятия налогов у налогоплательщиков в Беларуси существует еще третья группа налогов – *налоги, относимые на себестоимость продукции*. Это такие налоги, как: налог на недвижимость, экологический налог, земельный налог, налог за добычу (изъятие) природных ресурсов.

Таблица 1

Корреспонденция счетов по отражению налогов

№	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Начислен налог на добавленную стоимость	90	68-2
2	Начислен акциз	90	68-2
3	Начислен налог на прибыль	99	68-3
4	Начислен налог на доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство	76	68-5
5	Начислен подоходный налог с физических лиц	70	68-4
6	Начислен налог на недвижимость	20, 26, 44	68-1
7	Начислен экологический налог	20, 26, 44	68-1
8	Начислен земельный налог	20, 26, 44	68-1
9	Начислен налог за добычу (изъятие) природных ресурсов	20, 26, 44	68-1

В условиях перехода Республики Беларусь к рыночной экономике важным является соблюдение мировых стандартов, в том числе и в налогообложении, в частности в теории налогообложения. Исходя из этого, необходимым представляется перенос налогов, относимых на себестоимость продукции, из категории затратных в группы налогов прямых или косвенных.

Рассмотрим экономическую сущность экологического налога, земельного налога и налога на недвижимость.

Земельный налог, не зависит от результатов хозяйственной и иной деятельности землевладельца, землепользователя и собственника земли. Размер земельного налога определяется по данным кадастровой оценки земли или в зависимости от размера земельного участка (статья 195 ОЧ НК РБ). Статьей 20 главы 18 ОЧ НК РБ оговаривается, что суммы земельного налога включаются организациями в затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемые при налогообложении. Не включаются в затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемые при налогообложении, суммы земельного налога, исчисленные на земельные участки, предоставленные во временное пользование и своевременно не возвращенные в соответствии с законодательством, самовольно занятые, используемые не по целевому назначению, с применением ставок земельного налога, увеличенных на коэффициент 10 [4]. Как видим, законодательство Республики Беларусь предусматривает уплату части земельного налога (по вышеоговоренному случаю) за счет прибыли организации. Данный налог логичнее было бы отнести в состав прямых налогов.

Согласно статье 205 главы 19 ОЧ НК РБ в состав *экологического налога* входят следующие его виды: выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух; сброс сточных вод; хранение, захоронение отходов производства; ввоз на территорию Беларуси озоноразрушающих веществ, в том числе содержащихся в продукции. Также следует отметить, что экологический налог может быть представлен двумя суммами: суммами налога в пределах лимита и суммами налога сверх лимита. В соответствии со статьей 209 главы 19 ОЧ НК РБ суммы экологического налога за выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух, сбросы сточных вод, хранение, захоронение отходов производства, за ввоз на территорию Республики Беларусь озоноразрушающих веществ, в том числе содержащихся в продукции, включаются организациями и индивидуальными предпринимателями в затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемые при налогообложении. Статьей 131 главы 14 ОЧ НК РБ оговаривается, что при налогообложении прибыли не учитываются в затратах платежи экологического налога и налога за добычу (изъятие) природных ресурсов сверх установленных лимитов либо без установленных лимитов в случаях, когда необходимость их установления предусматривается законодательством. Следовательно, часть налога в пределах лимита относится на затраты по производству продукции, а сверхлимитные суммы, как правило, исчисляются за счет чистой прибыли организации. Следуя принципу единообразия, предлагаем всю сумму экологического налога относить за счет прибыли, т.е. отнести в состав прямых налогов.

Налог на недвижимость, начиная с момента его ввода (Закон Республики Беларусь «О налоге на недвижимость» введен 23 декабря 1991 года № 1337-ХП), в Республике Беларусь всегда относился к категории прямых налогов и исчислялся за счет прибыли организации. Такой же подход применялся и для отражения налога на недвижимость в бухгалтерском учете – использование счета 99 «Прибыли и убытки».

С 2010 года с вводом в действие Особенной части налогового кодекса Республики Беларусь существовала двоякая ситуация, когда ТПС № 89 было предусмотрено отражение на счетах бухгалтерского учета налога на недвижимость с использованием счета 99 «Прибыли и убытки», а формулировка в ОЧ НК РБ (статья 190 главы 17) о том, что суммы налога на недвижимость включаются в затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемые при налогообложении, кроме сумм

налога на недвижимость, исчисленных со стоимости зданий и сооружений сверхнормативного незавершенного строительства, разрешала для учета этого налога использовать счета затрат. С 2012 года из нового ТПС № 50 убрана ссылка на то, что налог на недвижимость исчисляется за счет прибыли предприятия, т.е. законодательство, регулирующее бухгалтерский учет, предусматривает его отражение на счетах учета затрат.

Заключение. Статьи ОЧ НК РБ, в которых говорится, что налог на недвижимость (ст. 190 гл. 17), земельный налог (ст. 203 гл. 18), экологический налог (ст. 209, гл. 19), налог за добычу природных ресурсов (ст. 215 гл. 20) учитывают в затратах при расчете налога на прибыль, следует относить к правилам ведения налогового учета, а именно к порядку расчета налога на прибыль, а не отражения вышеперечисленных налогов на счетах бухгалтерского учета. Тогда по способу изъятия налогов их классификация в Республике Беларусь будет такой, как показано в таблице 2.

Таблица 2

Усовершенствованная классификация налогов по способу их изъятия с учетом международных стандартов

Прямые налоги	Косвенные налоги
Подходный налог с физических лиц	Налог на добавленную стоимость
Налог на прибыль	Акцизы
Налог на доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство	
Налог на недвижимость	
Земельный налог	
Экологический налог	
Налог за добычу (изъятие) природных ресурсов	

В бухгалтерском учете на основе данной классификации (см. табл. 2) вышеперечисленные налоги отражались бы с применением счета 99 «Прибыли и убытки». Причем ТПС № 50 предусматривает начисление налогов на прибыль и доходы и других налогов и сборов, исчисляемых из прибыли (дохода) организации в соответствии с законодательством, с отражением по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

ЛИТЕРАТУРА

1. Адаменкова, С.И. Налоги и их применение в финансово-экономических расчетах, ценообразовании / С.И. Адаменкова, О.С. Евменчик. – 3-е изд., доп. и перераб. – Минск: Эйлада, 2005. – 568 с.
2. Заяц, Н.Е. Теория налогов: учебник / Н.Е. Заяц. – Минск: БГЭУ, 2002. – 220 с.
3. Киреева, Е.Ф. Налогообложение в международной экономической практике: Основы организации международного налогообложения: учеб. пособие / Е.Ф. Киреева. – Минск: БГЭУ, 2006. – 231 с.
4. Налоговый кодекс Республики Беларусь (особенная часть): принят Палатой представителей 11 декабря 2009 г.: одобр. Советом Респ. 18 декабря 2009 г.
5. Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 29 июня 2011 г., № 50.
6. Налоги в Республике Беларусь: Теория и практика в цифрах и комментариях / под ред. В.А. Гюрджан. – Минск: ПЧУП «Светоч», 2002. – 256 с.
7. Заяц, Н.Е. Налоги и налогообложение: учебник / Н.Е. Заяц. – Минск: Выш. шк., 2005. – 302 с.
8. Об утверждении типового плана счетов бухгалтерского учета и инструкции по применению типового плана счетов бухгалтерского учета: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 мая 2003 г., № 89.

Поступила 11.07.2012

IMPROVEMENT OF CLASSIFICATION OF TAXES LEVIED IN THE REPUBLIC OF BELARUS

N. KHODIKOVA

Importance and necessity to study the issue of classification of taxes are justified. It is proved that classification of taxes has practical aims, such as a more justified use of taxes, carrying out necessary analytical calculation, compilation of accounting, analysis of activity of subjects of management, etc. In the article approaches used in classification of taxes in Belarusian and international practice are considered. Peculiarities of the existing system of classification of taxes in the Republic of Belarus are revealed according to the type of interrelation between the government and subjects of taxes, that means according to the method of collection. Procedure of reflection of taxes on the accounts of bookkeeping is studied. An improved classification of taxes in the Republic of Belarus is proposed.