

Налогообложение доходов самозанятых в Республике Беларусь

Аннотация. Статья посвящена рассмотрению вопросов налогообложения доходов самозанятых лиц в Республике Беларусь. Данное государство образует вместе с Российской Федерацией единое Союзное государство и входит в важнейшее наднациональное образование на постсоветском пространстве — Евразийский экономический союз. В связи с этим опыт правового регулирования налогообложения доходов самозанятых лиц в Республике Беларусь имеет важное значение для российской теории налогового права, поскольку позволяет определить векторы дальнейшей гармонизации налогового законодательства государств — членов ЕАЭС, без чего невозможна полноценная экономическая интеграция. Анализ действующей в Республике Беларусь системы налогообложения доходов, полученных самозанятыми, позволяет констатировать, что она более вариативна, чем аналогичная система в России. Более того, в Беларуси как в гражданском, так и в налоговом законодательстве более четко прописан статус самозанятых граждан, а государство стремится стимулировать такой формат деятельности. Вместе с тем введение с 1 января 2023 г. налога, идентичного российскому налогу на профессиональный доход, позволяет прийти к выводу о правильности выбранного Россией пути налогообложения самозанятых граждан посредством внедрения в данный механизм переносимых цифровых технологий, обеспечивающих информационный обмен с налоговым органом.

Ключевые слова: самозанятые; доходы; налогообложение; Республика Беларусь; налоговое законодательство; сравнительное правоведение; специальные налоговые режимы; ремесленная деятельность; налог на профессиональный доход; Евразийский экономический союз.

Для цитирования: Бозиев Р. М. Налогообложение доходов самозанятых в Республике Беларусь // Актуальные проблемы российского права. — 2023. — Т. 18. — № 1. — С. 172–182. — DOI: 10.17803/1994-1471.2023.146.1.172-182.

Tax on Self-Employed Income in the Republic of Belarus

Roman M. Boziev, Postgraduate Student, Department of Financial Law, Kutafin Moscow State Law University (MSAL)
ul. Sadovaya-Kudrinskaya, d. 9, Moscow, Russia, 125993
lab.kfp@msal.ru

Abstract. The paper discusses tax on self-employed income in the Republic of Belarus. This state, together with the Russian Federation, forms a single Union State and is part of the most important supranational formation in the

© Бозиев Р. М., 2023

* Бозиев Роман Михайлович, аспирант кафедры финансового права Московского государственного юридического университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА)
Садовая-Кудринская ул., д. 9, г. Москва, Россия, 125993
lab.kfp@msal.ru

post-Soviet space: the Eurasian Economic Union. In this regard, the experience of legal regulation of self-employed taxation in the Republic of Belarus is important for the Russian theory of tax law, since it allows us to determine the vectors for further harmonization of the tax legislation of the EAEU member states, without which full-fledged economic integration is impossible. The conducted analysis of the current system of taxation of income received by self-employed in the Republic of Belarus allows us to state that it is more variable than the similar system in Russia. Moreover, in Belarus, both civil and tax legislation more clearly defines the status of self-employed citizens, and the state seeks to stimulate this type of activity. At the same time, the introduction from January 1, 2023 of a tax identical to the Russian tax on professional income allows us to conclude that Russia has chosen the right way to tax self-employed citizens through introduction of advanced digital technologies into this mechanism that provide information exchange with the tax authorities.

Keywords: self-employed; income; taxation; Republic of Belarus; tax law; comparative law; special tax regimes; handicraft activities; tax on professional income; Eurasian Economic Union.

Cite as: Bozиеv RM. Nalogooblozhenie dokhodov samozanyatykh v Respublike Belarus [Tax on Self-Employed Income in the Republic of Belarus]. *Aktual'nye problemy rossijskogo prava*. 2023;18(1):172-182. DOI: 10.17803/1994-1471.2023.146.1.172-182. (In Russ., abstract in Eng.).

Евразийский экономический союз представляет собой объединение суверенных государств — Российской Федерации, Республики Беларусь (далее также — РБ), Республики Казахстан, Республики Армения и Киргизской Республики. Его целями являются формирование общего экономического пространства, обеспечивающего свободу перемещения товаров, работ, услуг, рабочей силы и капитала между государствами-участниками, проведение ими согласованной и (или) единой политики, а также гармонизация законодательства, регулирующего общественные отношения, складывающиеся в различных отраслях экономики. Исходя из ст. 4 Договора о Евразийском экономическом союзе¹, выступающего основным учредительным документом рассматриваемого наднационального образования, целями ЕАЭС являются создание условий для стабильного развития экономик государств-членов, стремление к формированию единого рынка, всесторонняя модернизация, кооперация и повышение конкурентоспособности национальных экономик. Право ЕАЭС затрагивает различные аспекты формирования единого рынка трудовых ресурсов, в том числе вопросы трудовой миграции², регулирует отношения в сфере предпринима-

тельства, а также налогообложения доходов физических лиц³. Между тем следует отметить, что термин «самозанятые» в тексте Договора о ЕАЭС не упоминается.

В соответствии с российским законодательством о налогах и сборах граждане государств — членов ЕАЭС вправе вставать на учет в налоговых органах России в качестве самозанятых, т.е. применять специальный налоговый режим «Налог на профессиональный доход». Вместе с тем для целей настоящего исследования особый интерес представляет рассмотрение вопросов правового регулирования статуса самозанятых лиц и налогообложения их доходов в государствах — членах ЕАЭС. Это позволит, с одной стороны, выявить точки соприкосновения национальных подходов к налогообложению самозанятых лиц, с тем чтобы определить пути унификации налогового законодательства государств — членов ЕАЭС, а с другой стороны, оценить эффективность российской модели налогово-правового регулирования деятельности самозанятых граждан и, возможно, сформулировать рекомендации по заимствованию положительного зарубежного опыта в данной сфере. Особую актуальность изучение законодательства государств — членов ЕАЭС имеет в

¹ Договор о Евразийском экономическом союзе (подписан в г. Астане 29 мая 2014 г.) // Официальный сайт Евразийской экономической комиссии. URL: <http://www.eurasiancommission.org/>. 05.06.2014.

² См.: разд. XXVI «Трудовая миграция» Договора о Евразийском экономическом союзе.

³ Ст. 73 Договора о Евразийском экономическом союзе.

текущей сложной геополитической обстановке, когда перед Россией и ее партнерами стоит задача выработать собственную модель правового регулирования широкого спектра финансовых отношений, которая должна отвечать в первую очередь национальным интересам суверенной экономики. Полагаем, что это возможно только при условии учета исторической близости государств — членов ЕАЭС.

Наибольший интерес в разрезе рассматриваемой темы имеет опыт Республики Беларусь, образующей вместе с Российской Федерацией единое Союзное государство. Как будет показано ниже, в Беларуси применяется несколько специальных налоговых режимов, в рамках которых осуществляется налогообложение доходов самозанятых лиц. Вместе с тем анализ налогового законодательства, помимо всего прочего, позволяет сделать вывод об эффектив-

ности российской модели налога на профессиональный доход, которая была заимствована и начала применяться в Республике Беларусь.

Законодательство Беларуси, так же как и российское, не содержит понятия «самозанятый». Однако высказывается точка зрения, что «к самозанятым относятся физические лица, которые не регистрируют ИП или юридическое лицо, но при этом осуществляют определенные разрешенные виды деятельности»⁴.

В отличие от российского гражданского законодательства, Гражданский кодекс РБ⁵ содержит развернутый и конкретный список видов деятельности, которые не относятся к предпринимательской⁶. В данном перечне отдельно закреплены виды деятельности, осуществляемые физическими лицами самостоятельно без привлечения иных физических лиц по трудовым и (или) гражданско-правовым договорам⁷,

⁴ Как стать самозанятым в Беларуси? // URL: <https://beseller.by/blog/kak-stat-samozanyatym-v-belarusy/#:~:text=К%20самозанятым%20относятся%20физические%20лица,оказывать%20услуги%20в%20качестве%20самозанятого> (дата обращения: 08.08.2022).

⁵ Гражданский кодекс Республики Беларусь от 07.12.1998 № 218-З // Ведамасці Нацыянальнага сходу Рэспублікі Беларусь. 1999. № 7–9. Ст. 101.

⁶ В частности, ремесленная деятельность; деятельность по оказанию услуг в сфере агроэкотуризма; деятельность граждан Республики Беларусь, осуществляющих ведение личных подсобных хозяйств, по производству, переработке и реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции; адвокатская деятельность; нотариальная деятельность нотариусов; деятельность третейских судей; деятельность медиаторов; деятельность, осуществляемая в рамках временных научных коллективов; деятельность физических лиц по использованию собственных ценных бумаг и банковских счетов в качестве средства платежа или в целях сохранения денежных средств и получения дохода.

⁷ В частности, к предпринимательской деятельности согласно ст. 1 ГК РБ не относятся:

- реализация иностранными гражданами и лицами без гражданства, временно пребывающими и временно проживающими в Республике Беларусь, на торговых местах на рынках и (или) в иных установленных местными исполнительными и распорядительными органами местах не более пяти дней в календарном месяце произведений живописи, графики, скульптуры, изделий народных художественных ремесел, продукции растениеводства и пчеловодства (далее — розовая реализация);
- реализация физическими лицами, за исключением лиц, указанных в предыдущем абзаце, на торговых местах на рынках и (или) в иных установленных местными исполнительными и распорядительными органами местах изготовленных этими физическими лицами хлебобулочных и кондитерских изделий, готовой кулинарной продукции, а также созданных ими произведений живописи, графики, скульптуры, изделий народных художественных ремесел; продукции цветоводства, декоративных растений, их семян и рассады, животных (за исключением котят и щенков); лекарственных растений, ягод, грибов, орехов, другой дикорастущей продукции; продукции, указанной в ч. 1 п. 11 ст. 294 Налогового кодекса Республики Беларусь, при наличии документов, предусмотренных частями 2 и 3 п. 11 ст. 294 Налогового кодекса Республики Беларусь;
- оказание услуг по выращиванию сельскохозяйственной продукции;

а также виды деятельности, осуществляемые физическими лицами⁸ по заказам граждан, приобретающих или использующих товары (работы, услуги) исключительно для личных, бытовых, семейных и иных нужд, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности⁹. Полагаем, что именно физических лиц, которые осуществляют виды деятельности, не относящиеся к предпринимательской, и следует рассматривать в качестве самозанятых. Данный вывод подтверждается анализом информации,

приводящейся на сайте Министерства по налогам и сборам РБ¹⁰. Аналогичной позиции придерживаются и представители белорусского научного сообщества. Так, профессор Белорусского государственного университета М. М. Ковалев, отмечая, что во многих странах индивидуальные предприниматели не рассматриваются в качестве особой группы субъектов налоговых правоотношений, подчеркивает, что «основной формой бизнеса в Беларуси должны стать малые, микропредприятия и самозанятые»¹¹.

-
- предоставление услуг по дроблению зерна;
 - выпас скота;
 - репетиторство (консультативные услуги по отдельным учебным предметам (предметам), учебным дисциплинам (дисциплинам), образовательным областям, темам, в том числе помощь в подготовке к централизованному тестированию);
 - чистка и уборка жилых помещений;
 - уход за взрослыми и детьми, стирка и глажение постельного белья и других вещей в домашних хозяйствах граждан, закупка продуктов, мытье посуды и приготовление пищи в домашних хозяйствах граждан, внесение платы из средств обслуживаемого лица за пользование жилым помещением и жилищно-коммунальные услуги, кошение травы на газонах, уборка озелененной территории от листьев, скошенной травы и мусора;
 - майнинг, приобретение, отчуждение цифровых знаков (токенов);
 - музыкально-развлекательное обслуживание свадеб, юбилеев и прочих торжественных мероприятий и др.

⁸ За исключением иностранных граждан и лиц без гражданства, временно пребывающих и временно проживающих в Республике Беларусь.

⁹ К предпринимательской деятельности не относятся: выполнение работ, оказание услуг по дизайну интерьеров, графическому дизайну, оформлению (украшению) автомобилей, внутреннего пространства капитальных строений (зданий, сооружений), помещений, иных мест, а также моделирование предметов оформления интерьера, текстильных изделий, мебели, одежды и обуви, предметов личного пользования и бытовых изделий; ремонт часов, обуви; ремонт и восстановление, включая перетяжку, домашней мебели из материалов заказчика; сборка мебели; настройка музыкальных инструментов; распиловка и колка дров, погрузка и разгрузка грузов; производство одежды (в том числе головных уборов) и обуви из материалов заказчика; штукатурные, малярные, стекольные работы, работы по устройству покрытий пола и облицовке стен, оклеивание стен обоями, кладка (ремонт) печей и каминов; оказание услуг по разработке веб-сайтов, установке (настройке) компьютеров и программного обеспечения, восстановлению компьютеров после сбоя, ремонт, техническое обслуживание компьютеров и периферийного оборудования, обучение работе на персональном компьютере; парикмахерские и косметические услуги, а также услуги по маникюру и педикюру; услуги учителя-дефектолога; ландшафтное проектирование; курьерская деятельность (деятельность по доставке товаров, посылок, пакетов); чистка салонов транспортных средств; содержание могил и уход за ними; аренда, прокат развлекательного и спортивного оборудования (велосипеды, коньки, туристическое снаряжение и пр.).

¹⁰ Налогообложение деятельности, не требующей регистрации в качестве индивидуального предпринимателя // URL: https://www.nalog.gov.by/individuals/taxation_not_require_registration_as_entrepreneur/ (дата обращения: 09.08.2022).

¹¹ Всё о новой системе налогообложения ИП и самозанятых // URL: <https://pravo.by/novosti/obshchestvenno-politicheskie-i-v-oblasti-prava/2022/february/68711/> (дата обращения: 09.08.2022).

Анализ последних изменений налогового законодательства Беларуси показывает общую направленность отказа от индивидуального предпринимательства в пользу самозанятости. В частности, Законом РБ от 31.12.2021 № 141-З¹² были внесены существенные корректировки в НК РБ¹³, в соответствии с которыми был сокращен перечень видов деятельности, которые давали право индивидуальным предпринимателям применять единый налог с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц (далее также — единый налог), и одновременно с этим были повышены ставки данного налога. При этом с 1 января 2023 г. вступили в силу положения гл. 40 «Налог на профессиональный доход» НК РБ, который по своей сути является калькой с одноименного российского специального налогового режима. Таким образом, белорусский законодатель создал правовые основы для стимулирования перехода индивидуальных предпринимателей в статус самозанятых.

Здесь же необходимо отметить еще один фактор, повлиявший на развитие системы правового регулирования деятельности самозанятых (в том числе по вопросам налогообложения

их деятельности) в Республике Беларусь. Президент РБ 2 апреля 2015 г. подписал ставший в последующем широко известным за пределами Республики Декрет № 3 «О предупреждении социального иждивенчества»¹⁴. В соответствии с данным документом граждане РБ, а также иностранные граждане и лица без гражданства, имевшие разрешение на постоянное проживание на территории РБ, которые не участвовали в финансировании госрасходов в течение 183 календарных дней в налоговом периоде, признавались плательщиками сбора на финансирование государственных расходов. Указанный сбор стал общепризнанно именоваться «налогом на tuneядство» или «налогом на безработных». Плательщиками сбора признавались трудоспособные физические лица¹⁵, которым вменялось в обязанность выплачивать по итогам календарного года (налоговый период) сумму налога, равную 20 базовым величинам, — показатель, который используется в РБ для расчета величины различного рода выплат и пособий.

Введение «налога на tuneядство» в РБ породило в Российской Федерации научную дискуссию об эффективности соответствующего сбора

¹² Закон Республики Беларусь от 31.12.2021 № 141-З «Об изменении законов по вопросам налогообложения» // Национальный правовой интернет-портал Республики Беларусь. 04.01.2022. № 2/2861. URL: <https://pravo.by/document/?guid=3961&p0=H12100141>.

¹³ Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть) от 19.12.2002 № 166-З // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. 02.01.2003. № 4, 2/920 ; Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) от 29.12.2009 № 71-З // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. 30.12.2009. № 4, 2/1623.

¹⁴ URL: <https://president.gov.by/ru/documents/dekret-3-ot-2-aprelja-2015-g-11135> (дата обращения: 09.08.2022).

¹⁵ Согласно п. 3 Декрета № 3 от уплаты сбора освобождались граждане, которые: в налоговом периоде являлись лицами моложе 18 лет либо достигли возраста 18 лет; являлись лицами пенсионного возраста (женщины — 55 лет, мужчины — 60 лет), в том числе достигли в данном периоде этого возраста; были признаны или являлись инвалидами (независимо от группы, причины, даты наступления и срока инвалидности); были признаны или являлись недееспособными; прибыли в РБ для постоянного проживания после 31 марта либо убыли из РБ для постоянного проживания за пределами РБ, фактически находились на территории РБ менее 183 календарных дней; отработали в течение полного сезона на сезонных работах по списку, утвержденному Советом Министров РБ; за соответствующий налоговый период уплатили подоходный налог с физических лиц, единый налог с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц, налог при упрощенной системе налогообложения в размере не менее 20 базовых величин исходя из размера базовой величины, установленной на 1 января соответствующего налогового периода; в году, следующем за налоговым периодом, были признаны: инвалидами (независимо от группы, причины, даты наступления и срока инвалидности), недееспособными.

и о целесообразности его имплементации в отечественное законодательство о налогах и сборах¹⁶. Между тем в Беларуси установление сбора на финансирование государственных расходов было встречено массовыми протестами, в результате чего в марте 2017 г. Президент РБ приостановил действие Декрета № 3 до 2018 г., фактически отменив рассматриваемый сбор¹⁷. Интересно отметить, что названный нормативный правовой акт продолжает действовать и сейчас, однако Декретом Президента РБ от 25.01.2018 № 1 были внесены изменения, которые полностью поменяли его текст, — теперь Декрет № 3 регулирует вопросы, связанные с содействием занятости¹⁸. Как бы то ни было, упомянутый выше М. М. Ковалев справедливо отметил, что большинство иждивенцев, признававшихся таковыми на основе положений названного нормативного правового акта, на самом деле были самозанятыми¹⁹.

Следует признать, что действующая в Беларуси система налогообложения самозанятых граждан намного более гибкая и вариативная, нежели аналогичная система в России. Так, помимо общего режима налогообложения, до 1 января 2023 г. физические лица, не являющиеся предпринимателями и осуществляющие приносящие доход виды деятельности, могли применять и особые режимы налогообложения, в частности:

- единый налог с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц;
- сбор за осуществление ремесленной деятельности;
- сбор за осуществление деятельности по оказанию услуг в сфере агротуризма.

Следует особо подчеркнуть, что названные выше «сборы»²⁰ по своей природе являются скорее налогами: их уплата заменяет отдельные виды налогов, а налоговым законодательством РБ в отношении них устанавливается «налоговый период сбора». Полагаем, что данная терминологическая путаница является существенным недостатком НК РБ, поскольку она приводит к смешению различных по своей правовой природе понятий — «налог» и «сбор».

Упомянутые в названии единого налога «иные физические лица» и есть самозанятые. При этом статья 334 НК РБ выделяет два вида «иных физических лиц» — плательщиков единого налога:

- физические лица, не осуществляющие предпринимательскую деятельность;
- физические лица, не зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей²¹.

В соответствии с п. 1 ст. 336 НК РБ уплата единого налога заменяет самозанятым уплату:

¹⁶ См., например: *Канакова А. Е.* «Налог на tuneядство»: нежизнеспособная инициатива или недоработанная перспектива? // Пробелы в российском законодательстве. 2018. № 2. С. 35–39 ; *Черенков Р. А.* Налог на tuneядство: перспектива вопроса // Современные проблемы гуманитарных и общественных наук. 2016. № 4 (12). С. 109–115.

¹⁷ Декрет № 3 отменять не станут, но в течение года поручено не взыскивать соответствующий сбор // URL: <https://www.belta.by/president/view/dekret-3-otmenjat-ne-stanut-no-v-techenie-goda-porucheno-ne-vzyskivat-sootvetstvujuschiy-sbor-236699-2017/> (дата обращения: 09.08.2022).

¹⁸ Декрет Президента РБ от 02.04.2015 № 3 «О содействии занятости населения» // URL: <https://www.mintrud.gov.by/system/extensions/spaw/uploads/files/Dekret-3.pdf> (дата обращения: 09.08.2022).

¹⁹ Всё о новой системе налогообложения ИП и самозанятых // URL: <https://pravo.by/novosti/obshchestvenno-politicheskie-i-v-oblasti-prava/2022/february/68711/> (дата обращения: 09.08.2022).

²⁰ Согласно п. 2 ст. 6 НК РБ 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 них государственными органами, в том числе местными, юридически значимых действий.

²¹ К таким плательщикам относятся физические лица, осуществляющие виды деятельности, признаваемые объектом налогообложения единым налогом для плательщиков — индивидуальных предпринимателей.

- подоходного налога с физических лиц (ПНФЛ)²²;
- НДС²³;
- экологического налога;
- налога за добычу (изъятие) природных ресурсов;
- местных налогов и сборов, уплачиваемых при осуществлении видов деятельности, признаваемых объектом налогообложения единым налогом.

Единый налог не может применяться лицами, реализующими товары (работы и услуги) организациям и индивидуальным предпринимателям²⁴, при осуществлении деятельности в сфере общественного питания, а также в ряде иных случаев²⁵.

Объекты налогообложения единым налогом дифференцированы в зависимости от категорий налогоплательщиков. Так, для физических лиц, не осуществляющих предпринимательскую деятельность²⁶, согласно п. 3 ст. 337 НК РБ, объектом налогообложения признаются реализация потребителям товаров, а также выполнение работ (оказание услуг) при осуществлении по заказам потребителей в перечисленных налоговом законодательством РБ случаях (включает в себя перечень из 36 видов деятельности²⁷) и предоставление принадлежащих на праве собственности физическому лицу иным физическим лицам жилых помещений, садовых домиков, дач для краткосрочного проживания. В свою очередь, физические лица, не заре-

²² По доходам, получаемым плательщиками при осуществлении видов деятельности, признаваемых объектом налогообложения единым налогом.

²³ По оборотам по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь.

²⁴ За исключением продажи товаров, отнесенных к группам товаров, указанным в пп. 1.2 п. 1 ст. 337 НК РБ, при осуществлении розничной торговли в порядке, установленном законодательством, а также при реализации товаров (работ, услуг) потребителям на основании договоров комиссии, поручения и иных аналогичных гражданско-правовых договоров.

²⁵ В частности, положения гл. 33 НК РБ не применяются: при осуществлении деятельности в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности); реализации дополнительных жилищно-коммунальных услуг; осуществлении дистанционной торговли товарами, отнесенными к группам товаров, указанным в пп. 1.2 п. 1 ст. 337 НК РБ; осуществлении деятельности прочего пассажирского сухопутного транспорта, деятельности пассажирского речного транспорта.

²⁶ За исключением иностранных граждан и лиц без гражданства, временно пребывающих и временно проживающих в Республике Беларусь. Для данной категории плательщиков объемом налогообложения единым налогом признается осуществляемая по специальным разрешениям, выдаваемым в соответствии с законодательными актами, разовая реализация (не более пяти дней в календарном месяце) на торговых местах и (или) в иных установленных местными исполнительными и распорядительными органами местах произведений живописи, графики, скульптуры, изделий народных художественных ремесел, продукции растениеводства и пчеловодства.

²⁷ На основании п. 3 ст. 337 НК РБ объектом налогообложения единым налогом для плательщиков — физических лиц, не осуществляющих предпринимательскую деятельность, за исключением иностранных граждан и лиц без гражданства, временно пребывающих и временно проживающих в Республике Беларусь, признается реализация потребителям товаров, а также выполнение работ (оказание услуг) при осуществлении по заказам потребителей следующих видов деятельности: реализация на торговых местах и (или) в иных установленных местными исполнительными и распорядительными органами местах продукции цветоводства, декоративных растений, их семян и рассады, животных (за исключением котят и щенков), изготовленных этими физическими лицами хлебобулочных и кондитерских изделий, готовой кулинарной продукции; реализация котят и щенков при условии содержания домашнего животного (кошки, собаки); видеосъемка событий; деятельность актеров, танцоров, музыкантов, исполнителей разговорного жанра, выступающих индивидуально, предоставление услуг тамадой; деятельность по копированию, подготовке

гистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей, платят налог с объектов налогообложения индивидуальных предпринимателей, перечисленных в ч. 1.1 и 1.2 п. 1 ст. 337 НК РБ.

Налоговым периодом по единому налогу является календарный год, а отчетным — квартал²⁸. Налоговая база определяется в зависимости от видов деятельности или количества сдаваемых в наем помещений.

Ставки единого налога устанавливаются следующим образом:

- общие ставки установлены в приложении 24 к НК РБ. Ставки определены в твердом размере применительно к каждому виду деятельности и дифференцированы в зависимости от категории населенного пункта: ставка в столице может превышать в четыре раза и более размер налога, определенный для иных населенных пунктов²⁹;

- областным советам и Минскому городскому Совету предоставлено право уменьшить или же, наоборот, увеличить ставки единого налога в зависимости от населенного пункта, места осуществления деятельности налогоплательщиков в данном населенном пункте, а также в зависимости от категории плательщиков. Уменьшить (увеличить) ставку можно не более чем в два раза.

Отдельным видом самозанятости в Беларуси является ремесленная деятельность, определение которой приводится в п. 1 ст. 1 ГК РБ. Исходя из данного определения, ремесленная деятельность:

- осуществляется физическими лицами самостоятельно, без привлечения наемных работников;
- предполагает применение ручного труда и инструмента (в том числе электрического);
- заключается в изготовлении и реализации товаров, выполнении работ (оказании услуг);
- имеет своей целью удовлетворение бытовых потребностей граждан.

Перечень конкретных видов ремесленной деятельности закрепляется в п. 1.2 Указа Президента РБ от 09.10.2017 № 364³⁰.

Для лиц, осуществляющих подобного рода деятельность, предусмотрена возможность уплаты сбора за осуществление ремесленной деятельности (далее — ремесленный сбор), регулируемого гл. 38 НК РБ. Соответствующий сбор заменяет собой уплату ПНФЛ и единого налога в части доходов, получаемых от ремесленной деятельности³¹. Для того чтобы перейти на уплату ремесленного сбора (а равным образом при прекращении ремесленной деятельности), физическое лицо должно представить в налоговый орган уведомление³² в письменной форме или через личный кабинет.

документов и прочая специализированная офисная деятельность; деятельность по письменному и устному переводу; деятельность, связанная с поздравлением с днем рождения, Новым годом и иными праздниками независимо от места их проведения; кошение трав, уборка озелененной территории от листьев, скошенной травы и мусора; музыкально-развлекательное обслуживание свадеб, юбилеев и прочих торжественных мероприятий; нанесение аквагрима; настройка, ремонт музыкальных инструментов и т.д.

²⁸ Ст. 341 НК РБ.

²⁹ Выделены четыре категории населенных пунктов:

- 1) город Минск;
- 2) города Брест, Витебск, Гомель, Гродно, Могилев, Минский район;
- 3) города Барановичи, Бобруйск, Борисов, Жлобин, Жодино, Лида, Мозырь, Молодечно, Новополоцк, Орша, Пинск, Полоцк, Речица, Светлогорск, Слуцк, Солигорск;
- 4) другие населенные пункты.

³⁰ Указ Президента РБ от 09.10.2017 № 364 «Об осуществлении физическими лицами ремесленной деятельности» // Национальный правовой интернет-портал Республики Беларусь. 11.10.2017. № 1/17301.

³¹ П. 1 ст. 370 НК РБ.

³² По форме, установленной приложением 14 к постановлению Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь 31.12.2010 № 100 «Об исчислении и уплате налогов с физических лиц» // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. 21.02.2011. № 21, 8/23294.

Объектом сбора выступает вид ремесленной деятельности, а ставка установлена в твердом размере — 62 бел. руб. за один календарный год.

Сходным образом регулируется еще один сбор, взимаемый с самозанятых, — сбор за осуществление деятельности по оказанию услуг в сфере агроэкотуризма. Регулируется он главой 39 НК РБ, его уплата заменяет собой те же налоги, что и в случае с ремесленным сбором, но в отношении видов деятельности в сфере агроэкотуризма. Налоговым периодом сбора, согласно ст. 376 НК РБ, является календарный месяц, а ставка составляет 31 бел. руб. за каждую агроэкоусадьбу³³. Относительно данного сбора следует отметить, что агроэкотуризм является достаточно специфическим видом деятельности и введение отдельного сбора, взимаемого с лиц, занимающихся данной деятельностью, выглядит несколько необоснованным. Полагая, что налогообложение лиц, осуществляющих деятельность по оказанию услуг в сфере агроэкотуризма, можно было бы предусмотреть и в рамках других режимов налогообложения. Кроме того, бросаются в глаза существенные недостатки юридической техники: помимо уже упомянутого термина «налоговый период сбора» можно отметить тот факт, что объектом сбора признается осуществление соответствующей деятельности, в то время как ставка сбора привязана к количеству агроэкоусадеб.

Наконец, как уже было сказано выше, с 1 января 2023 г. у самозанятых появилась возможность стать плательщиками налога на профессиональный доход (НПД). Следует отметить, что на основании ст. 378 НК РБ плательщиками НПД признаются «физические лица, осуществляющие виды деятельности по перечню, определяемому Советом Министров Республики Беларусь, и начавшие применение налога на профессиональный доход в порядке», установленном статьей 381 НК РБ. Данная формулировка выглядит странной в контексте общего подхода, который белорусский законодатель применил в отношении других режимов налогообложения самозанятых:

— во-первых, статья 378 НК РБ не дифференцирует плательщиков НПД в зависимости от их правового статуса, в связи с чем непонятно, являются ли таковыми индивидуальные предприниматели и физические лица, не осуществляющие предпринимательскую деятельность, или же только последняя группа лиц. Таким образом, нарушается принцип определенности налогового законодательства — данный вопрос разрешается на подзаконном уровне;

— во-вторых, в проанализированных выше гл. 33, 38 и 39 НК РБ (а также в ст. 1 ГК РБ) законодатель приводит четкий развернутый список соответствующих видов деятельности. Данный подход обладает рядом недостатков: перечни носят достаточно казуальный характер и внесение в них изменений требует прохождения сложной процедуры, связанной с принятием отдельного закона. Вместе с тем делегирование права на определение перечня видов деятельности, осуществление которых дает основание для применения физическим лицом НПД, Совету Министров РБ нарушает устоявшиеся правила юридической техники.

Очевидным является тот факт, что НПД скопирован белорусскими коллегами с аналогичного российского специального налогового режима — это следует не только из названия, но и из целого ряда иных положений. Так, технологическую основу механизма реализации НПД составляет одноименное приложение. Белорусское приложение «Налог на профессиональный доход», так же как и «Мой налог», обеспечивает:

— передачу налоговым органам информации о применении, а также об отказе от применения НПД (п. 1 ст. 381 НК РБ);

— формирование и корректировку в приложении записей о совершенных плательщиками расчетов (п. 1 постановления Совета Министров РБ от 01.07.2022 № 433³⁴);

— передачу налоговому органу сведений о сумме расчетов (п. 1 ст. 381 НК РБ);

— корректировку ранее поданной в налоговый орган информации (п. 4 ст. 381.1 НК РБ);

³³ П. 2 ст. 375 НК РБ.

³⁴ Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 01.07.2022 № 433 «О порядке использования приложения “Налог на профессиональный доход”» // URL: <https://pravo.by/document/?guid=12551&p0=C22200433&p1=1&p5=0> (дата обращения: 09.08.2022).

— формирование чека и его передачу покупателю (заказчику) (п. 8 постановления Совета Министров РБ от 01.07.2022 № 433);

— уплату НПД (п. 3 ст. 381.7 НК РБ).

Кроме того, приложение используется налоговым органом для обратной связи с налогоплательщиком, в частности для уведомления плательщика НПД о сумме налога, подлежащего уплате по итогам налогового периода³⁵.

Вместе с тем следует отметить, что налоговое законодательство Беларуси не предусматривает применения в рамках НПД института уполномоченных лиц (кредитных организаций и операторов электронных площадок). Соответственно, налогоплательщик не может уполномочить третье лицо на осуществление информационного обмена с налоговым органом. Равным образом не предусмотрена и возможность предоставить налоговому органу право на направление в банк поручений на списание денежных средств с банковского счета плательщика НПД в счет уплаты налога. Таким образом, можно говорить о том, что российский подход к реализации НПД является более технологичным.

Переход на уплату НПД освобождает физических лиц от уплаты:

- ПНФЛ;
- ремесленного сбора;
- обязательных страховых взносов в государственный внебюджетный фонд социальной защиты населения Республики Беларусь³⁶.

Объект обложения НПД дифференцируется в зависимости от категории налогоплательщика:

— для граждан РБ объектом будет признаваться доход, полученный как от источников на территории РБ, так и за ее пределами, а также от имущества на территории РБ;

— для иных плательщиков — доходы от источников и от имущества на территории РБ.

Таким образом, допустимо применение НПД физическими лицами, не являющимися

гражданами РБ. При этом нормы гл. 40 НК РБ не ограничивают соответствующее право лишь гражданами определенных стран.

Если в России ставка НПД зависит от категории контрагента, то в РБ налоговая ставка единого налога различается в зависимости как от категории лица, выступающего источником дохода, так и от объема дохода. В частности, налоговая ставка НПД:

— по общему правилу — 10 % от суммы полученных доходов;

— в отношении доходов, превысивших в пределах календарного года 60 тыс. бел. руб. и полученных от белорусских организаций и (или) индивидуальных предпринимателей³⁷, — 20 % от суммы полученных доходов.

Таким образом, в России ставки НПД ниже, чем в Беларуси. При этом в белорусском налоговом законодательстве не предусмотрен лимит доходов, превышение которого влечет потерю права на применение НПД, — предусмотрена повышенная ставка, но только в отношении доходов, полученных от организаций и индивидуальных предпринимателей.

Анализ белорусской системы налогообложения доходов, полученных самозанятыми, позволяет констатировать, что она более вариативна, чем аналогичная система в России. Более того, в Беларуси как в гражданском, так и в налоговом законодательстве более четко прописан статус самозанятых граждан, а государство стремится стимулировать данный вид деятельности. Вместе с тем введение с 1 января 2023 г. налога, идентичного российскому налогу на профессиональный доход, позволяет прийти к выводу о правильности выбранного Россией пути налогообложения самозанятых граждан посредством внедрения в данный механизм передовых цифровых технологий, обеспечивающих информационный обмен с налоговым органом.

³⁵ П. 1 ст. 381.7 НК РБ.

³⁶ Для физических лиц, признаваемых в установленном законодательством порядке плательщиками обязательных страховых взносов в бюджет государственного внебюджетного фонда социальной защиты населения Республики Беларусь.

³⁷ Независимо от размера примененного налогового вычета, предусмотренного пунктом 1 ст. 381.3 НК РБ.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Всё о новой системе налогообложения ИП и самозанятых // URL: <https://pravo.by/novosti/obshchestvenno-politicheskie-i-v-oblasti-prava/2022/february/68711/> (дата обращения: 09.08.2022).
2. Как стать самозанятым в Беларуси? // URL: <https://beseller.by/blog/kak-stat-samozanyatym-v-belarusy/#:~:text=K%20самозанятым%20относятся%20физические%20лица,оказывать%20услуги%20в%20качестве%20самозанятого> (дата обращения: 08.08.2022).
3. Канакова А. Е. «Налог на тунеядство»: нежизнеспособная инициатива или недоработанная перспектива? // Пробелы в российском законодательстве. — 2018. — № 2. — С. 35–39.
4. Налогообложение деятельности, не требующей регистрации в качестве индивидуального предпринимателя // URL: https://www.nalog.gov.by/individuals/taxation_not_require_registration_as_entrepreneur/ (дата обращения: 09.08.2022).
5. Черенков Р. А. Налог на тунеядство: перспектива вопроса // Современные проблемы гуманитарных и общественных наук. — 2016. — № 4 (12). — С. 109–115.

Материал поступил в редакцию 9 августа 2022 г.

REFERENCES (TRANSLITERATION)

1. Vse o novoy sisteme nalogooblozheniya IP i samozanyatykh // URL: <https://pravo.by/novosti/obshchestvenno-politicheskie-i-v-oblasti-prava/2022/february/68711/> (data obrashcheniya: 09.08.2022).
2. Kak stat samozanyatym v Belarusi? // URL: <https://beseller.by/blog/kak-stat-samozanyatym-v-belarusy/#:~:text=K%20самозанятым%20относятся%20физические%20лица,оказывать%20услуги%20в%20качестве%20самозанятого> (data obrashcheniya: 08.08.2022).
3. Kanakova A. E. «Nalog na tuneystvo»: nezhiznesposobnaya initsiativa ili nedorabotannaya perspektiva? // Probely v rossiyskom zakonodatelstve. — 2018. — № 2. — S. 35–39.
4. Nalogooblozhenie deyatel'nosti, ne trebuyushchey registratsii v kachestve individualnogo predprinimatelya // URL: https://www.nalog.gov.by/individuals/taxation_not_require_registration_as_entrepreneur/ (data obrashcheniya: 09.08.2022).
5. Cherenkov R. A. Nalog na tuneystvo: perspektiva voprosa // Sovremennyye problemy gumanitarnykh i obshchestvennykh nauk. — 2016. — № 4 (12). — S. 109–115.