

## НЕПРЕОДОЛЕННЫЕ ТРУДНОСТИ ВВЕДЕНИЯ НАЛОГА НА СВЕРХДОХОДЫ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

**А. А. Пилипенко**

*Белорусский государственный университет, ул. Ленинградская 8,  
220030, г. Минск, Беларусь, pilipenko-bsu@mail.ru*

В статье рассматриваются теоретические и прикладные аспекты установления налога на сверхдоходы в Республике Беларусь с 1 января 2024 г. Делается вывод о преждевременности введения в нашей стране данного налогового платежа в контексте отсутствия у него фискального потенциала. Доказано, что порядок определения налоговой базы при исчислении налога на сверхдоходы нарушает принцип равенства налогообложения.

**Ключевые слова:** налог; подоходный налог с физических лиц; налоговые преференции; принцип равенства налогообложения; прогрессивное налогообложение; фискальный потенциал.

## INSURMOUNTABLE DIFFICULTIES OF INTRODUCING A TAX ON EXCESS PROFITS IN THE REPUBLIC OF BELARUS

**A. A. Pilipenka**

*Belarusian State University, Leningradskaya st. 8,  
220030, Minsk, Belarus, pilipenko-bsu@mail.ru*

The article examines the theoretical and applied aspects of establishing a tax on excess profits in the Republic of Belarus from January 1, 2024. It is concluded that it is premature to introduce this tax payment in our country in the context of its lack of fiscal potential. It has been proven that the procedure for determining the tax base when calculating the tax on excess profits violates the principle of equality of taxation.

**Keywords:** tax; personal income tax; tax preferences; the principle of tax equality; progressive taxation; fiscal potential.

Одной из основных новаций последнего времени в сфере налогообложения стало введение повышенного уровня налоговых изъятий по доходам отдельным доходам физических лиц. Общий уровень налогового обременения по доходам физических лиц составляет 13 процентов (п. 1 ст. 214 Налогового кодекса Республики Беларусь от 19 декабря 2002 г. № 166-З (далее – НК)). В то же время, с 1 января 2024 г. в соответствии с п. 8 ст. 214 НК установлена ставка подоходного налога 25 процентов в отношении совокупности доходов в размере, превысившем за налоговый период 200 тыс. руб. (с 1 января 2025 г. – 220 тыс. руб.), подлежащих налогообложению по ставке подоходного налога, установленной п. 1 ст. 214 НК,

и полученных плательщиками от источников в Республике Беларусь в виде: дивидендов; по трудовым договорам; по гражданско-правовым договорам, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг и создание объектов интеллектуальной собственности. Следует отметить, что НК однозначно определены виды доходов, при получении которых в совокупном размере, превысившем 220 тыс. руб., физическое лицо будет являться плательщиком подоходного налога по ставке 25 процентов.

В контексте введения данной повышенной ставки важно отметить, что обязанность отслеживать предел совокупности дохода НК возлагает на получателя доходов – физическое лицо. Подоходный налог по ставке 25 % с суммы превышения таких доходов исчисляется только налоговым органом в порядке, установленном ст. 219 НК, а именно – на основании представляемой налоговой декларации (расчета) по подоходному налогу с физических лиц за соответствующий налоговый период, которым является календарный год.

Налоговой базой для налогообложения доходов по ставке в размере 25 процентов является сумма превышения совокупности доходов в виде дивидендов, по трудовым договорам, по гражданско-правовым договорам, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг и создание объектов интеллектуальной собственности, над установленным пределом в размере 220 000 бел. руб.

Определение суммы подоходного налога, подлежащей доплате по ставке 25 процентов будет производиться налоговым органом с зачетом ранее удержанного налоговым агентом подоходного налога по ставке 13 процентов с доходов, начисленных за календарный год, в которых имелось вышеуказанное превышение. Т. е. налогообложению подлежит только доход, превышающий 220 000 бел. руб. за календарный год (сумма превышения), а не вся сумма годового дохода. При этом, как установлено ч. 2 п. 8-2 ст. 199 НК, налоговые льготы, предусмотренные ст. 208–212 НК, в т. ч. предоставленные налоговым агентом в течение налогового периода, к сумме доходов, превышающей 220 000 руб., не применяются.

По нашему мнению, не предоставление налоговых преференций, определенных вышеуказанными статьями НК, свидетельствует о нарушении принципа равенства, прямо закрепленного в попд. 1.3 п. 1 ст. 2 НК и постулирующего, что налоги, сборы (пошлины) не могут иметь дискриминационный характер и устанавливаться исходя из расовых, национальных, религиозных и иных критериев. В этой связи изначально хотелось бы обратить внимание на правовую позицию Конституционного Суда Российской Федерации, который, последовательно обосновывая недопустимость дискриминационного обременения доходов частных лиц налогами и иными публичными сборами, которое может порождаться как необоснованной унификацией, так и необоснованной дифференциацией регулирования,

указал на недопустимость различий в налогообложении, осуществляемом в рамках одного режима, в зависимости от вида налогоплательщика [1].

Белорусский законодатель при налогообложении сверхдоходов по ставке 25 процентов дискриминировал налогоплательщиков по количественному основанию – сумме дохода. Т.е. налогоплательщик не может реализовать свое законное право только потому, что у него высокий доход. При этом ему даже отказано в праве на уменьшение налоговой базы на сумму стандартных налоговых вычетов, предусмотренных ст. 209 НК, являющихся незначительными по величине и имманентными социально-незащищенным слоям населения (например, 56 руб. в месяц на ребенка до восемнадцати лет и (или) каждого иждивенца, 107 руб. на детей-инвалидов в возрасте до восемнадцати лет).

Одной из вариаций термина «сверхдоходы» является термин «богатство», что, в свою очередь, позволяет в теории налогообложения и налогового права обнаружить отдельные доктринальные наработки по вопросу дефинирования налога на богатства и определения его места в системе фискальных платежей. При этом терминологическое понимание налога на богатство основано на его собирательном значении, подразумевающим и все составляющие богатства, например, роскошь. Так, отдельные авторы полагают, что «налог на богатство (роскошь) – это вид имущественного налога, объектом которого выступает определенная категория имущества, признаваемая государством в качестве предмета роскоши (объекта престижного потребления), либо совокупность объектов имущества и иных активов (богатство, личное состояние), стоимость которых превышает установленные государством пределы» [2, с. 187]. С точки зрения В. Г. Панскова существует три модели построения налога на богатство (роскошь): «Первая, основная модель, – это классический налог, при исчислении которого обложению подлежит принадлежащее налогоплательщику и превышающее установленный лимит его общее состояние: движимое и недвижимое имущество, включая банковские депозиты, финансовые активы и прочие финансовые вложения, драгоценности, произведения искусства и т.д. В соответствии со второй моделью по существенно повышенным ставкам облагается часть имущества налогоплательщика, отнесенного к предметам роскоши. Согласно третьей модели, налог выступает в виде акциза, при котором облагается, опять же по существенно повышенным ставкам, тот или иной вид имущества при его покупке» [3, с. 26]. Понимание рассматриваемой категории данным автором выглядит следующим образом: «Налог на богатство – нацеленный на повышенное обложение сверхдоходов вид имущественного налога, объектом которого выступает личное состояние семьи, определяемое как совокупность объектов имущества и иных активов, стоимость которых превышает законодательно установленные пределы» [3, с. 26].

С учетом приведенных доктринальных рассуждений и рассмотренных выше нормативных положений можно сделать вывод, что богатство, в денежном выражении, ассоциируется с высоким доходом. Следует подчеркнуть, что в правоприменении отсутствует устойчивое понимание понятий «высокий доход» или «низкий доход», так как законодатель не установил лимиты, четко разграничивающие большие, средние и маленькие доходы гражданина. Парадигма указанных категорий менялась в зависимости от исторического этапа развития общества, уровня социально-экономического развития конкретного государства, а также социального и правового статуса конкретного субъекта. Также не существует четких критериев для отнесения конкретного объекта к предметам роскоши по причине существования различных трактовок понятия «роскошь» и его характеристик в зависимости от определенного этапа социального и экономического развития общества. Например, А. А. Жеребцова в своем диссертационном исследовании под роскошью понимает «особое благо, которое обладает высокой стоимостью, является излишеством для людей, располагающих низким и средним уровнем достатка, и соответствует хотя бы одному из следующих требований: приобретается в целях демонстративного самоутверждения; является исключительным благодаря своим уникальным качественным свойствам; приобретается для «эгоцентричного» потребления; является труднодоступным для большинства покупателей; приобретается в эстетических интересах; обладает высокой ценностью для ограниченного определенного круга лиц» [4, с. 11]. В целях налогообложения данный автор делает следующий вывод: «Объекты роскоши для целей налогообложения – специфичная группа товаров, которые относятся к роскоши, а их стоимость подлежит налогообложению» [4, с. 11].

С нашей точки зрения, введение с 1 января 2024 г. ставки 25 процентов по сверхдоходам носит исключительный характер и ни при каких обстоятельствах не связан с системой прогрессивного налогообложения, когда с ростом доходов увеличивается уровень налоговых изъятий. Государство в определенной степени должно «заслужить» систему прогрессивного налогообложения, для которой характерны высокие доходы граждан, позволяющие в отношении их применять высокие ставки, имеющие широкую градацию и не отличающиеся единичным выборочным аспектом. Именно низкая налоговая база по подоходному налогу с физических лиц не позволила сохранить прогрессивную шкалу налогообложения доходов граждан в Республике Беларусь, которая была упразднена с 1 января 2009 г.

Важным вопросом введения налога на сверхдоходы в Республике Беларусь (как и любого другого) является определение его фискального потенциала, который рассчитывается исходя из оценки налоговой базы, которая затем умножается на соответствующую налоговую ставку с учетом

предусмотренных вычетов и льгот. Предварительный фискальный потенциал видится государству высоким в контексте, как было показано выше, запрета на применение налоговых льгот (в первую очередь, налоговых вычетов) при определении совокупной суммы налоговых изъятий. Однако конкретный сценарий введения налога (не смотря на его императивный характер) должен зависеть от компромисса между желаемой величиной дополнительных налоговых поступлений и уровнем налоговой нагрузки на физических лиц. Ведь увеличение ставки подоходного налога более чем в два раза вынуждает налогоплательщиков моделировать свои фискальные обязательства с учетом использования налоговой оптимизации (по мнению государства, незаконной налоговой минимизации (уклонения от уплаты налогов)). Например, в нашем случае, естественным видится перераспределение долей между участниками, чтобы сумма выплачиваемых дивидендов уменьшала установленный законодательный порог в размере 220 000 руб., превышение которого влечет за собой применение налоговой ставки в размере 25 процентов. Контролирующие (в том числе, налоговые) органы, соответственно, будут применять положения п. 4 ст. 33 НК для корректировки налоговой базы, не задумываясь, что своими действиями в нормативной (будучи инициатором определенных законодательных новелл) и правоприменительной сферах они создают предпосылки для повышения конфликтности между налогоплательщиками и государством.

Особая острота поднятой проблематики подтверждается уже существующими налогово-правовыми конструкциями, вмешательство в которые государства привело к не отвечающему современным реалиям уровню налогового обременения. Так, резкое (в определенной степени, необоснованное) увеличение с 16 до 26 процентов ставки подоходного налога с физических лиц, применяемой в отношении доходов, исчисленных налоговым органом исходя из сумм превышения расходов над доходами в соответствии со ст. 73-1 НК, привело к определенному дистанцированию налогоплательщиков от выполнения своих обязанностей по уплате фискальных платежей, в том числе, и за счет искусственных оптимизационных схем.

В контексте вышеизложенного, видится преждевременным введение в нашей стране налога на сверхдоходы. Его позиционирование в системе налоговых платежей должно основываться на объективных экономико-правовых предпосылках, лежащих, в первую очередь, в плоскости повышательного тренда доходов физических лиц.

По результатам проведенного исследования можно сделать следующие выводы.

1. Динамика законодательного регулирования в налоговой сфере свидетельствует о фискализации проводимой государством политики, одним

из элементов которой является изыскание повышенного объектов налогообложения. Введение с 1 января 2024 г. налога на сверхдоходы явилось отражением вышеуказанной динамики и призвано обеспечить дополнительными доходами бюджеты различных уровней.

2. Запрет на применение налоговых льгот и налоговых вычетов при определении налоговой базы для исчисления налога на сверхдоходы носит дискриминационный характер по количественному аспекту (сумма дохода) и нарушает закрепленный в Налоговом кодексе Республики Беларусь принцип равенства налогообложения.

3. Налог на сверхдоходы не обладает в настоящее время достаточным фискальным потенциалом, т.к. его основной служит прогрессивная система налогообложения, упраздненная в Республике Беларусь с 1 января 2009 г. по причине низких доходов населения.

### **Библиографические ссылки**

1. По делу о проверке конституционности положений федерального законодательства субъектов Российской Федерации, регулирующего налогообложение субъектов малого предпринимательства – индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, в связи с жалобами ряда граждан [Электронный ресурс] : Постановление Конституц. Суда Рос. Федерации, 19 июня 2003 г., № 11-П // Консультант Плюс: Версия Проф. Технология 3000 / ЗАО «Консультант Плюс». – М., 2025.

2. Энциклопедия теоретических основ налогообложения / И. А. Майбуров [и др.] ; под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА. 2016. – 503 с.

3. *Пансков В. Г.* Налог на богатство (роскошь): сущность, необходимость, перспективы // Финансы. 2022. № 3. С. 24–30.

4. *Жеребцова А. А.* Налогообложение объектов роскоши в Российской Федерации : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 / Рос. гос. торгово-эконом.ун-т. М., 2013. – 179 с.