

Мунжиу Н.Ю.,
студент ИГиП ТюмГУ
направления «Юриспруденция»¹

УДК 342.743

НАЛОГ НА ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЙ ДОХОД – ЭКСПЕРИМЕНТ В ПРАВОВОМ РЕГУЛИРОВАНИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ РОССИИ

Аннотация. Переход Российской Федерации на модель развития рыночной экономики и стремительная цифровизация общества побудили появление такого слоя граждан, которые именуют себя «самозанятые», то есть люди, которые обеспечивают себя средствами за счёт осуществления своего труда и получая доход непосредственно от заказчика. В Российской Федерации провозглашается обязанность каждого уплачивать законно установленные налоги и сборы. С каждым годом, государство старается создать законную форму и процедуру для регулирования наиболее важных общественных отношений. Налогообложение является центральным фактором обеспечения доходом государства. Пополнение бюджета страны от налоговых поступлений требует особого внимания к соблюдению прав граждан балансируя на возможности реализации частного и публичного интереса в равных долях. На современном этапе достаточно большое количество доходов «самозанятых» граждан остаются за рамками фискальной функции государства. В статье рассматриваются проблемы в применении специального налогового режима «налог на профессиональный доход», а также приводятся пути решения данных проблем.

Ключевые слова: налог на профессиональный доход, самозанятые, налогообложение, цифровизация.

¹ Научный руководитель: О.Г. Геймур, доцент кафедры теоретических и публично-правовых дисциплин ИГиП ТюмГУ, кандидат юридических наук.

В системе налогообложения России специальный налоговый режим «налог на профессиональный доход» появился сравнительно недавно. История данного налога в Российской Федерации начинается с Законопроектов № 551845-7 (в настоящее время Федеральный закон от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход»)¹; 551846-7 (в настоящее время Федеральный закон от 27.11.2018 № 423-ФЗ «О внесении изменений в статьи 56 и 146 Бюджетного кодекса Российской Федерации»)²; 551847-7 (в настоящее время Федеральный закон от 27.11.2018 № 425-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации»)³. Субъектами права законодательной инициативы выступили: депутаты Государственной Думы А.М. Макаров, Н.С. Максимова, В.М. Резник, Л.Я. Симановский, Г.Я. Хор, В.В. Бузилов, З.А. Муцоев, В.С. Скрут, А.Е. Загребин; члены Совета Федерации Е.В. Бушмин, М.М. Ульбашев. Следует обратить внимание, инициаторами выступало достаточно большое количество депутатов, важно, что в данную группу входят одни из главных людей в Комитете Государственной Думы по бюджету и налогам, в частности Председатель данного комитета А.М. Макаров. Как правило, если А.М. Макаровым иницируется какой-то законопроект, то большая вероятность того, что данный законопроект будет принят и одобрен, что случилось на практике. В настоящее время налог на профессиональный доход регулируется федеральным законом от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального

¹ О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход»: федеральный закон № 422-ФЗ: от 27 ноября 2018 г.: по сост. на 01 октября 2021 // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2018. – № 49 (часть I). – Ст. 7494.

² О внесении изменений в статьи 56 и 146 Бюджетного кодекса Российской Федерации: федеральный закон № 423-ФЗ: от 27 ноября 2018 г. // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2018. – № 49 (часть I). – Ст. 7495.

³ О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации: федеральный закон № 425-ФЗ: от 27 ноября 2018 г. // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2018. – № 49 (часть I). – Ст. 7497.

налогового режима «Налог на профессиональный доход», а также отдельными положениями ст. 56 и 146 БК РФ и рядом положений НК РФ.

Для характеристики данного налогового режима необходимо определить место самозанятых в системе участников налоговых правоотношений, что позволит глубже раскрыть понятие и значение налога на профессиональный доход. Статья 57 Конституции Российской Федерации¹ провозглашает принципиально важное конституционно-правовое положение: «каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы». Данное положение имеет отражение в Налоговом кодексе Российской Федерации, а именно в ч.1 ст. 3 НК РФ². Для раскрытия вопроса о самозанятых гражданах в качестве участников налоговых правоотношений стоит начать с рассмотрения физических лиц как субъектов налогового права. Существуют определённые основания для возникновения статуса налогоплательщика у физических лиц. Выделяют следующие основания: а) налоговое резидентство; б) владение имуществом; в) доход от источника; г) специальный статус. Следует заметить, что такие основания можно разделить на две группы: связанные с объектом налогообложения и не связанные с объектом налогообложения. Если посмотреть на структуру статей в отдельных главах части 2 НК РФ³, то можно заметить, что статья о налогоплательщике идёт раньше, нежели статья об объектах налогообложения того или иного налога. Такое разделение представляется вполне обоснованным, потому что при определении налогоплательщика, в одних случаях законодатель, увязывает объект налогообложения с налогоплательщиком, а в других случаях этого не делает. Например, такое основание как налоговое резидентство при формулировании статьи НК РФ

¹ Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993 с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020): Официальный интернет-портал правовой информации. Москва. <http://www.pravo.gov.ru>. (дата обращения 15.10.2021).

² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): федеральный закон № 146-ФЗ: от 31 июля 1998 г.: по сост. на 01 октября 2021 // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. – №31. – Ст. 3824.

³ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): федеральный закон № 117-ФЗ: от 5 августа 2000 г.: по сост. на 01 октября 2021 // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2000. – № 32. – Ст. 3340.

какой-то увязки с объектом налогообложения не имеет. Первым основанием выступает «налоговое резидентство», ярким примером является глава 23 НК РФ в соответствии с которой статус налогоплательщика получает лицо, которое признаётся резидентом Российской Федерации. То есть, лицо, которое не менее 183 дней в течении 12 месяцев подряд находится на территории Российской Федерации. Вторым основанием для возникновения статуса налогоплательщика является «владение имуществом». Представляется, что данное основание в определённой мере связано и с третьим основанием – объектом налогообложения («доход от источника»), то есть, если лицо владеет имуществом, то соответственно у физического лица возникает статус налогоплательщика. Кроме того, статус налогоплательщика возникает в связи с наличием «специального статуса» (адвокат, нотариус, индивидуальный предприниматель и т.д.).

Таким образом, статус самозанятых как участников налоговых правоотношений коррелирует со статусом физических лиц, как участников налоговых правоотношений, однако со своими особенностями. В частности, влияет на статус данных лиц такие критерии как возраст и гражданство. Представляется, что можно выделить самозанятых как лиц с особым статусом. Доктрине стоит проанализировать данных участников для более конкретного регулирования.

Налог на самозанятых – это простонародное название налога на профессиональный доход (НПД), введенного с 01.01.2019 изначально в четырёх экспериментальных регионах: Москва, Московская область, Калужская область и Республика Татарстан. Налог на профессиональных доход могут применять обычные физические лица и индивидуальные предприниматели без наемных работников по трудовым договорам, занимающиеся практически любыми видами деятельности. Налоговой ставкой является величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы. Налоговая ставка выступает в качестве одного из обязательных элементов налога. По НПД предусмотрены налоговые ставки

4% – от доходов, полученных при реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) физическим лицам и 6% – от доходов, полученных в адрес индивидуальных предпринимателей и юридических лиц. При этом, не попадают под уплату налога на профессиональный доход следующие виды доходов: получаемые в рамках трудовых отношений; от продажи недвижимого имущества, транспортных средств; от передачи имущественных прав на недвижимое имущество (за исключением аренды (найма) жилых помещений); государственных и муниципальных служащих, за исключением доходов от сдачи в аренду (наем) жилых помещений; от продажи имущества, использовавшегося налогоплательщиками для личных, домашних и (или) иных подобных нужд; от реализации долей в уставном (складочном) капитале организаций, паев в паевых фондах кооперативов и паевых инвестиционных фондах, ценных бумаг и производных финансовых инструментов; от ведения деятельности в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом; от оказания (выполнения) физическими лицами услуг (работ) по гражданско-правовым договорам при условии, что заказчиками услуг (работ) выступают работодатели указанных физических лиц или лица, бывшие их работодателями менее двух лет назад; от уступки (переуступки) прав требований; в натуральной форме; от арбитражного управления, от деятельности медиатора, оценочной деятельности, деятельности нотариуса, занимающегося частной практикой, адвокатской деятельности.

Особенностью НПД является тот факт, что данный вид налога не предусматривает уплату страховых взносов на ОПС и ОМС, НДФЛ и НДС. Кроме того, самозанятые плательщики НПД не сдают никакую отчетность. Так как сумму налога, налоговые органы рассчитывают самостоятельно на основе данных внесённых в приложение «Мой налог». Также, данный налоговый режим не предусматривает использование онлайн-кассы, так как все платёжные операции осуществляются через приложение «Мой налог».

Учитывая тот факт, что на современном этапе развития общества цифровизация является одним из важнейших инструментов, позволяющих упорядочить и облегчить взаимодействие частных лиц с государством, создание приложения «Мой налог» является объективным следствием введения специального налогового режима. Для того, чтобы стать плательщиком НПД необходимо зарегистрироваться в официальном приложении от ФНС России «Мой налог», предварительно установив его на электронный девайс. Принципиально важным моментом является использование приложения именно от официального разработчика, которым является ФНС России. Ибо при первом опыте работы с данным приложением возникает проблема его скачивания и установки. В официальных интернет-ресурсах можно встретить большое количество других приложений, которые похожи на приложение «Мой налог». Отсюда возникает проблема, что личные данные налогоплательщика могут быть использованы мошенниками. Стоит обратить внимание на проработанность данного приложения. Для того, чтобы начать пользоваться приложением «Мой налог», необходимо пройти определённую процедуру: а) первое, что необходимо сделать после скачивания и установки данного приложения – это предоставление согласия на обработку персональных данных в соответствии с Федеральным законом «О персональных данных» от 27.07.2006 № 152-ФЗ и согласия с правилами пользования приложением; б) после чего следует процедура регистрации либо по паспорту гражданина РФ, либо через «личный кабинет налогоплательщика для физических лиц» от ФНС России; в) далее необходимо ввести персональные данные в зависимости от выбранного способа регистрации; г) ввести номер телефона и подтвердить код, который приходит на номер телефона; д) выбрать регион проживания; е) подтвердить введённую информацию. Данное действие выступает в качестве согласия для направления заявления на постановку на учёт в качестве налогоплательщика налога на профессиональный доход. После чего заявление обрабатывается приложением примерно 10-20 минут и в завершение приходит сообщение на

номер телефона со словами; «Поздравляем! Вы стали плательщиком налога на профессиональный доход!»; ё) необходимо перезапустить приложение и придумать пин-код для входа в приложение или использовать биометрическую систему распознавания лица «Face-ID». После чего процедура регистрации и постановки на учёт в качестве плательщика налога на профессиональный доход заканчивается.

Представляется, что данный налог не особо хотят использовать граждане, которые скрывают свои доходы от налогообложения. Главная цель налога на профессиональный доход – это выведение из серой зоны экономики доходов граждан. Однако существуют проблемы в реализации данной цели, например, наметилась тенденция, что работодатели переводят своих работников на статус самозанятых, либо новым работникам советуют зарегистрироваться в качестве самозанятых. Причина происходящего очевидна, работодатель старается экономить на налогах, в первую очередь на страховых взносах. С одной стороны, будет идти активный рост самозанятых. С другой стороны, данные действия будут активно оспариваться налоговыми органами, представляется, что увеличится число споров, в рамках которых налоговые органы будут квалифицировать отношения между организациями и самозанятыми в качестве трудовых и соответственно будут определять налоговые последствия, в первую очередь, для организации по уплате страховых взносов.

Естественным следствием нового правового регулирования, является наличие пробелов и коллизий норм права, современные общественные отношения имеют динамичный характер и обусловлены быстро развивающимися формами взаимодействия граждан друг с другом. Общая система правового регулирования в государстве всегда должна соответствовать как современным доктринальным воззрениям, так и наиболее устоявшейся правовой практике. Для рассмотрения проблем правового регулирования и применения НПД целесообразным представляется рассмотрение данного вопроса через цепочку определённых

разъяснений, которые были разработаны фискальными органами. Будучи молодым правовым институтом НПД, естественно, имеет ряд проблем и неясностей в применении. Правоприменители и участники оборота находятся на стадии выявления проблем, которые продиктованы самой рыночной экономикой. Проблемы необходимо выявлять и решать посредством как судебной практики, так и отдельными актами толкования права. После того, как проблемы будут выявлены, представляется необходимым решать вопрос уже на законодательном уровне, путем внесения изменений в законодательные акты. Первоочередной задачей государства является не столько фискальная функция, как защита прав налогоплательщиков и развитие правового государства. Чаша весов должна быть на стороне менее защищённого участника оборота, который нуждается в защите со стороны государства от произвола его органов.

На первоначальном этапе эксперимента одной из проблем являлась территория применения НПД. В Письме Минфина России от 12 февраля 2019 г. № 03-11-11/8536¹ рассматривалась ситуация, когда физическое лицо оказывало услуги по аренде жилых и нежилых помещений на территории города Краснодар (на тот момент Краснодарский край не был включён в число участников эксперимента) соответственно возник вопрос о возможности применения НПД. Рассматривая данный вопрос Минфин РФ подчеркнул, что лица проживающие и оказывающие услуги в регионе, который не включён в эксперимент не имеют право на его применение. Вместе с тем, существуют определённые нюансы, которые были рассмотрены уже в Письме ФНС от 21.02.2019 № СД-4-3/3012@². В данном письме рассматривалась ситуация, когда физические лица осуществляют свою деятельность как на территории субъекта Российской Федерации,

¹ Об уплате НПД физлицом, оказывающим услуги по сдаче внаём (в аренду) жилых и нежилых помещений в г. Краснодаре: письмо Минфина России № 03-11-11/8536: от 12 февраля 2019 г. [Электронный ресурс]. – Документ опубликован не был. – Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения 09.10.2021).

² О применении специального налогового режима «Налог на профессиональный доход»: письмо ФНС России № СД-4-3/3012@: от 21 февраля 2019 г. [Электронный ресурс]. – Документ опубликован не был. – Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения 10.10.2021).

который включён в эксперимент, так и на территории субъекта Российской Федерации, который не включён в эксперимент. В данной ситуации ФНС России считает, что если лицо осуществляет свою деятельность на территории нескольких субъектов, один из которых включён в эксперимент, а другой нет, то решающим фактором выступает место регистрации физического лица, которое соответственно должно быть зарегистрировано именно в субъекте Российской Федерации включённым в число участников эксперимента. При данной ситуации физическое лицо имеет право облагать НПД весь доход, полученный на территории субъектов Российской Федерации. Исходя из позиции ФНС России и возвращаясь к ситуации описанной в Письме Минфина от 12 февраля 2019 г. № 03-11-11/8536 то можно сделать вывод, что если бы лицо осуществляло арендные услуги на территории Краснодарского края, а местом его регистрации было бы, предположим, Московская область и там же это лицо получало определённый доход, то физическое лицо имело бы полное право на применение НПД на всю сумму дохода. Следует заметить, что в настоящее время эта проблема отсутствует, так как ещё с 01 июля 2020 г. НПД может применяться на всей территории Российской Федерации. Решение о введении НПД на территории субъектов Российской Федерации, не поименованных в п.1 и п.2 ст.1 Федерального закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» законодателем делегировано представительным органам власти на территории субъектов Российской Федерации.

Другим пластом проблем, представляются ситуации применения НПД к профессиональным участникам юридического рынка. Письмо Минфина России от 6 февраля 2019 г. № 03-11-11/6901¹ посвящено вопросу применения НПД при осуществлении юридических услуг. Минфин Российской Федерации пришёл к выводу о том, что Федеральный закон от

¹ Об уплате НПД физлицами, оказывающими юридические услуги: письмо Минфина России № 03-11-11/6901: от 6 февраля 2019 г. // Малая бухгалтерия. – 2019. – № 2

27.11.2018 № 422 ФЗ не содержит каких-либо ограничений для физических лиц, которые оказывают юридические услуги. То есть, данные лица могут применять НПД, но должны соблюдать определённые условия, установленные законом.

Существуют некоторые особенности применения НПД отдельными категориями физических лиц, оказывающих юридические услуги. Например, специфика применения НПД арбитражными управляющими, медиаторами, оценщиками, нотариусами частной практики, адвокатами. При первом взгляде на данный вопрос сразу стоит обратиться к положению подп. 12 п.2 ст. 6 Федерального закона от 27.11.2018 №422 ФЗ, которое содержит императивный запрет на признание в качестве объекта налогообложения доходов, полученных от арбитражного управления, от деятельности медиатора, оценочной деятельности, деятельности нотариуса, занимающегося частной практикой, адвокатской деятельности. Также этот вопрос разъясняется в Письме Минфина России от 13 февраля 2019 г. № 03-11-11/8598¹. Но стоит обратить внимание именно на формулировку подп. 12 п. 2 ст. 6 Федерального закона от 27.11.2018 №422 ФЗ. Дело в том, что препятствием является именно получение дохода от конкретной деятельности. Физические лица, обладающие специальным статусом, могут применять НПД если этот доход не связан с их профессиональной деятельностью. Именно такой вывод следует как из содержания подп. 12 п.2 ст. 6 Федерального закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ, так и из позиции Минфина, которая отражена в рассматриваемом письме. Иными словами, если арбитражный управляющий, медиатор, оценщик, нотариус частной практики, адвокат получает доход от, предположим, сдачи жилого помещения в аренду, то данные лица имеют право на применение НПД. Однако в данной ситуации существуют определённые риски, ведь

¹ О применении арбитражным управляющим специального налогового режима «Налог на профессиональный доход»: письмо Минфина России № 03-11-11/8598: от 13 февраля 2019 г. [Электронный ресурс]. – Документ опубликован не был. – Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения 10.10.2021).

фискальные органы могут понимать данное положение по-своему. Во избежание налоговых рисков стоит дождаться соответствующих разъяснений.

Вопрос о применении НПД арбитрами (третейскими судьями) рассматривается в Письме Минфина от 21 февраля 2019 г. № 03-11-11/11352¹. Минфин пришёл к нескольким важным выводам: во-первых, согласно п. 1 ч. 2 ст. 6 Федерального закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ не подпадает под действие НПД доходы, которые возникают в рамках трудовых отношений. Во-вторых, исходя из этого Минфин указывает на то, что арбитры (третейские судьи) могут получать вознаграждение как в рамках трудовых правоотношений, так и в рамках гражданско-правовых отношений. В связи с этим для решения вопроса о том, может ли арбитр (третейский судья) применять НПД необходимо решить является ли договор, по которому арбитр (третейский судья) получает доход трудовым договором или гражданско-правовым договором. Если это гражданско-правовые отношения, то применять НПД представляется возможным.

Вопрос о применении НПД судебными юристами, то есть юристами, осуществляющими представительство в судах в рамках судебного процесса, анализируется в Письме Минфина от 18 декабря 2019 г. № 03-11-11/99133². Минфин не видит препятствий для применения НПД. При этом указывается, что НПД может применяться и в ситуации, когда представительство оказывается в суде на территории субъекта Российской Федерации где соответствующий эксперимент проводится. Однако существует ряд ограничений: во-первых, необходимо, чтобы заказчик соответствующих услуг на судебное представительство не являлся работодателем исполнителя

¹ О применении налога на профессиональный доход в отношении деятельности арбитра, осуществляющего арбитраж в качестве третейского суда, образованного сторонами для разрешения спора: письмо Минфина России № 03-11-11/11352: от 21 февраля 2019 г. [Электронный ресурс]. – Документ опубликован не был. – Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения 10.10.2021).

² О применении НПД при оказании юридических услуг, в том числе услуг представительства в суде: письмо Минфина России № 03-11-11/99133: от 18 декабря 2019 г. // Официальные документы (приложение к «Учет. Налоги. Право»). – 2020. – № 4.

(либо лица, бывшие его работодателями менее двух лет назад). Во-вторых, необходимо, чтобы данная деятельность не осуществлялась посредством посреднических договоров.

Представляется, что налог на профессиональный доход станет одной из самых востребованных моделей налогообложения предпринимателей и малого бизнеса. Предоставляя широкую дискрецию участникам гражданского оборота, данный налоговый режим сможет обеспечить государство огромными денежными средствами, учитывая законные интересы налогоплательщиков, а также процесс обращения денежных средств станет более «прозрачным». Среди положительных сторон данного специального налогового режима можно выделить: а) привлекательная налоговая ставка в размере 4 и 6 %; б) широкий охват деятельности, где можно применить налог на профессиональный доход; в) простота и удобство во взаимодействии с налоговыми органами; г) возможность получения доступа к государственным программам; е) освобождение от налоговой и бухгалтерской отчетности; ё) налог на профессиональный доход позволяет освободить индивидуальных предпринимателей от уплаты НДФЛ и НДС; ж) не надо опасаться, что однажды деятельность будет раскрыта налоговыми органами. Среди отрицательных сторон можно выделить только недоверие со стороны налогоплательщиков данному налоговому режиму. Многие считают, что им было удобно осуществлять свою деятельность «тайно» и не было необходимости отдавать часть своих доходов государству. Однако данная реакция вполне объяснима, обусловлена она непониманием значимости в исполнении своей обязанности по уплате налогов.

Таким образом, налог на профессиональный доход – новый этап в налогообложении, который будет только развиваться и приводиться в совершенство в соответствии с продиктованной необходимостью. Российская Федерация провозглашает себя правовым государством в соответствии с ч.1 ст. 1 Конституции Российской Федерации. Для реализации данной

конституционно-правовой нормы-принципа, необходимо достичь высокого уровня самосознания каждого члена нашего государства.

Список литературы

1. Анищенко А. НПД: дистанционные проблемы // Практический бухгалтерский учет. 2020. № 2. С. 77-80.
2. Бобошко Д.Ю. Анализ перспектив применения специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» // Налоги. 2019. № 5. С. 26-29.
3. Бобошко Д.Ю. Налог на профессиональный доход или патент: сравнительный анализ двух специальных налоговых режимов для самозанятых // Аудитор. 2019. № 8. С. 51-60.
4. Жутаев А.С. Налог на профессиональный доход: достоинства и недостатки, первые итоги // Налоги. 2020. № 2. С. 7-8.
5. Орлова О.Е. Налоговые лазейки: от выигрыша до штрафа - один шаг // Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение. 2020. № 2. С. 48-55.
6. Титов Г.А. Правовой статус самозанятых граждан: гражданско-правовой и налоговый аспект // Финансовое право. 2020. № 1. С. 42-44.