**«Самостоятельно занятые лица - участники налоговых правоотношений»**

Экономика/кафедра бухгалтерского учета, Уфимский филиал финансового университета при Правительстве РФ, Уфа, Россия

**Аннотация:** Статья посвящена исследованию нормативно-правового регулирования некоторых положений правового статуса самостоятельно занятых лиц являющихся плательщиками налога на профессиональный доход в России. Внимание уделяется анализу таких характеристик юридической структуры данного специального налогового режима как налогоплательщики, объект налогообложения и налоговая ставка (в аспекте социального обеспечения указанных участников налоговых правоотношений наряду с иными категориями самостоятельно занятых лиц). Содержание российского законодательства оценено в том числе с учетом положений норм права других государств (Франции, Германии, США и Канады), имеющих положительный и длительный опыт в вопросах налогообложения доходов рассматриваемой категории налогоплательщиков.   Сделаны выводы о том, что существуют недостатки в части предложенного законодателем названия специального налогового режима, определения круга физических лиц, имеющих право участвовать в налоговых правоотношениях как налогоплательщики, и объекта налогообложения. В связи с чем сформулирована авторская редакция норм ч. 1 ст. 4 и п. 4 ч. 2 ст. 6 Федерального закона «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима "Налог на профессиональный доход"» и высказано мнение о необходимости введения прогрессивной шкалы налогообложения доходов рассматриваемой группы субъектов с обязательным необлагаемым налогом минимумом и гарантий их социальной защиты наравне с иными лицами, осуществляющими трудовую, профессиональную деятельность.

**Ключевые слова:** самостоятельно занятые лица, налогообложение профессионального дохода, профессиональная деятельность, налогоплательщики, объект налогообложения, профессиональный доход, необлагаемый минимум, прогрессивная ставка налога, обязательные страховые взносы, социальная защита.

Введение

Решая проблему сокращения пространства не формальной и не учитываемой экономики в государстве Федеральным законом «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима "Налог на профессиональный доход"» [1] (далее – Федеральный закон № 422-ФЗ), были закреплены правила участия в налоговых правоотношениях отдельной категории экономически активных физических лиц – самостоятельно занятых лиц. Это привело к исследованиям представителей научного сообщества, которые посвящены оценке проблем обеспечения социальной справедливости в рассматриваемой области налогообложения, правового сознания указанной категории налогоплательщиков, правового регулирования их деятельности, возможных рисков его реализации и путей их преодоления [12; 13; 19; 20; 24; 27; 28]. Встречаются крайне категоричные выводы о нецелесообразности и неоправданности избранного государством механизма легализации самозанятых лиц [22]. Согласно данным Федеральной налоговой службы России на основе положений указанного Федерального закона, охватившего своими нормами с осени 2020 г. территории всех субъектов РФ [29], по состоянию на 26 ноября 2021 г. зарегистрировано 3,5 млн. самозанятых лиц, уплативших с начала 2019 г. 15 млрд. руб. налогов [30]. Представляется, что принятие Федерального закона № 422-ФЗ и приведенные официальные данные подтверждают, с одной стороны, желание государства решить проблему согласования общенационального и предпринимательского интересов, которая долгое время трактовалась только в весьма узком аспекте взаимодействия общества с крупными монопольными структурами, и с другой стороны – положительную реакцию лиц, вовлеченных в экономическую деятельность, посредством самостоятельной организации производства товаров или оказания услуг, выполнения работ в целях получения дохода. Развитие и использование рынка самозанятости имеет значительные резервы, очевидно способствующие решению экономических и социальных проблем [15, с. 1140; 21, с. 3; 24, с. 178]. Именование специального налогового режима экспериментальным, последовательность его введения на территории России дают повод рассуждать о том, что государство стремится к достижению качественной правовой регламентации в достижении баланса публичных и частных интересов в сфере налогообложения доходов самозанятых лиц. Поэтому, опираясь на указанные обстоятельства и мнения представителей экономической науки о том, что самозанятость выступает платформой для развития предпринимательства и является эффективным средством борьбы с безработицей и бедностью, требующим государственного регулирования [16, с. 3; 17, с. 5; 18, с. 6, 10], данная статья ориентирована на анализ существующих преимуществ и несовершенств в нормативно-правовом регулировании специального налогового режима – налога на профессиональный доход, с учетом опыта др. государств. Встраивание самозанятых лиц в экономику России приводит к благоприятной, надлежащей и положительной реализации их прав и законных интересов, подходящим для данных субъектов способом, что предоставляет им доступность гарантий защиты (в том числе судебной) [7; 8; 9; 10] и др. форм нормативно-правового обеспечения указанных возможностей в налоговых и иных правоотношениях. Одновременно ставки налога на профессиональный доход сопоставимы с размерами налоговых ставок, предусмотренных в рамках иных применяемых специальных налоговых режимов, и их показатели гораздо ниже в сравнении со ставками, предусмотренными в законодательстве зарубежных стран. Первые программы правового регулирования, нацеленные на поддержку и развитие самозанятого населения, появились в Европе в 1970-1980 гг. и были нацелены на «инициирование создания индивидуальных предприятий» безработными лицами, путем оказания им технической помощи, кредитования, предоставления грантов, различных льгот и проведения др. мероприятий [11]. Пионером в реализации программ стимулирования самозанятости среди безработных является Франция. В настоящее время самозанятые во Франции (entrepreneur/profession libérale), уплачивают налог в упрощенной форме (34 % и 50 % - в зависимости от вида деятельности) и подоходный налог (от 0 до 45 % - в зависимости от уровня дохода) в совокупности с социальными отчислениями. Условия налогообложения зависят от принадлежности самозанятого лица к одной из многочисленных категории, среди которых: индивидуальные предприниматели; специалисты профессиональной внештатной деятельности; лица, не имеющие наемных работников или работающие в семейном бизнесе; работники сельского хозяйства и др. Существуют ограничения: например, журналисты не могу приобрести статут самостоятельно занятого лица [14]. Похожий подход в регулировании налогообложения доходов самозанятых использован в США. Они уплачивают два основных налога: специальный (self employment tax) по ставке 15,3 %, включающий платежи в систему здравоохранения и социального страхования, и подоходный, с прогрессией от 0 до 39,6 %. Самозанятость охватывает сферу брокерских услуг и деятельность страховых агентов, определенный сегмент производственного сектора и др. области профессиональной деятельности [14]. В Великобритании указанные лица платят подоходный налог также по прогрессивной шкале ставок: 0%, 20 %, 40% и 45 %, с обязательным участием в системе социального страхования [32]. Данные правила распространяются на деятельность индивидуальных предпринимателей, партнеров в партнерстве и др. лиц. На территории Канады, поощряющей эмигрантов-самозанятых, аналогично взимается подоходный налог по прогрессивным ставкам, равным 0%, 15 %, 20,5 %, 26 %, 29 % и 33 %. Перечень направлений профессиональной деятельности включает фермеров, редакторов, музыкантов, журналистов, дизайнеров, артистов и иные виды профессий, представители которых могут «внести значительны вклад в развитие культуры государства» [Цит. по 15, с. 1142]. Германия в своей политике налогообложения самозанятого населения также солидарна с приведенными подходами и использует шкалу ставок от 0 до 45 % [33], позволяя приобрести указанный статус программистам, журналистам, педагогам, переводчикам и лицам иных профессий [14]. В России размер налогового бремени для указанного вида налогоплательщиков составляет 4 % и 6 % - в зависимости от источника дохода (ст. 10 Федерального закона № 422-ФЗ) с освобождением от уплаты страховых взносов, в том числе, при соблюдении указанных в законе условий (ч. 1, 2 ст. 15). К самозанятым отнесены лица, осуществляющие деятельность по реализации товаров, работ, услуг и имущественных прав (ст. 4, 6). Проведенный анализ показывает, что самостоятельно занятые лица имеют обособленный статус среди плательщиков подоходных налогов, содержание и величина их налогового бремени различны и не всегда совпадают с аналогичными характеристиками, предусмотренными для плательщиков, например, налога на доходы физических лиц в России (В Российском законодательстве и правоприменительной практике распространен широкий подход к определению понятия «самозанятые»: это все лица, работающие не по найму. Некоторые из них являются плательщиками налога на доходы физических лиц, без возможности перехода на уплату налога на профессиональный доход) . Дифференциация, проведенная в данном вопросе государством, может быть признана социально оправданной, поскольку служит положительной мотивацией предпринимательской и трудовой активности лиц, осуществляющих деятельность, основанную на личном трудовом участии, на свой страх и риск. Вместе с тем не достаточно последовательной выглядит позиция законодателя в части названия налога, определения круга его плательщиков, а также – объекта налогообложения. Необходимо законодательное закрепление понятия самостоятельно занятое лицо с указанием более четких критериев его деятельности и источников доходов. Принимаемая за основу некоторыми представителями науки позиция, отраженная в Международной стандартной классификации статуса самостоятельно занятых [26], безусловно может быть использована законодателем, но и она видится недостаточно конкретной. Профессия определяется как основной род занятий [23], и эта характеристика либо должна быть воспринята законодателем применительно к статусу любого самозанятого лица, либо заменена на иную. В случае использования в законодательстве о налогах и сборах словосочетания «налог на профессиональный доход» необоснованным представляется включение в состав обьекта налогообложения доходов, полученных государственными и муниципальными служащими от сдачи в аренду (найма) жилых помещений, а также дополнительных доходов иных лиц, полученных ими помимо вознаграждений за труд по основному месту работы. Такой доход не может признаваться профессиональным, а данные лица – плательщиками рассматриваемого налога. Подтверждением может служить и следующая из содержания Федерального закона № 422- ФЗ позиция о не разделении предпринимательства и самозанятости. В связи с приведенной точкой зрения положения части 1 статьи 4 Федерального закона № 422-ФЗ видятся в следующем содержании: «Налогоплательщиками налога на профессиональный доход (далее – налогоплательщики) признаются самостоятельно занятые физические лица в том числе индивидуальные предприниматели, т.е. физические лица, основным источником доходов которых является деятельность, осуществляемая без работодателя и привлечения наемных работников по трудовым договорам, а также приносящая основной доход деятельность, связанная с использованием имущества, перешедшие на специальный налоговый режим в порядке, установленном настоящим Федеральным законом.». Также из пункта 4 части 2 статьи 6 указанного нормативного правового акта подлежит исключению словосочетание «за исключением доходов от сдачи в аренду (наем) жилых помещений». Соответствующим интересам самозанятых налогоплательщиков и национальным интересам следует признать также введение в России прогрессивной ставки налога на профессиональный доход с обязательным необлагаемым минимумом, размер которого должен определяться с учетом произведенного налогового вычета. Указанные правила – залог социальной справедливости и наличия однородного общества, в котором преобладает принцип максимального повышения уровня благосостояния наиболее обделенной личности, что способствует необходимому равенству физических лиц, модернизации и расширению производства, росту трудовой активности и подготовке квалифицированных рабочих кадров. Оптимальной границей необлагаемого налогом минимума можно признать общероссийскую величину прожиточного минимума для трудоспособного населения. Следующим необходимым и позитивным изменением в принятом нормативно-правовом порядке для самостоятельно занятых лиц представляется включение тарифов обязательных страховых взносов в государственные внебюджетные фонды в ставку налога на профессиональный доход. Данная позиция продиктована необходимостью социальной защиты рассматриваемой категории субъектов, наряду с работниками и иными лицами, также осуществляющими профессиональную деятельность. Различие, установленное в сфере социального обеспечения для указанных лиц, не имеет объективного оправдания. Как неоднократно указывал Конституционный Суд Российской Федерации «самозанятые лица подвержены такому же социальному риску в связи с наступлением страхового случая, как и лица, работающие по трудовому договору» [2; 3; 4; 5; 6], а уплата ими страховых взносов обеспечивает формирование их прав в системе обязательного социального страхования. Размеры тарифов подлежат обсуждению, при однозначной позиции некоторых авторов наделить самозанятых участников правоотношений возможностью претендовать на предоставляемые государством социальные гарантии [25; 26; 28]. Средний возраст участников проводимого эксперимента по установлению рассматриваемого специального налогового режима составляет 30-40 лет [31], который характеризует этап продвижения в профессиональной деятельности, когда растет потребность в достижении более высокого результата, начинается процесс творческого развития. «Социальная страховка» этой категории физических лиц способна повысить данные показатели, улучшить их личные результаты, неизменно положительно влияющие на социум и государство. Исследование рассмотренных вопросов правового положения отдельной группы самостоятельно занятых лиц в налоговых правоотношениях в России показывает очевидную положительную тенденцию в развитии нормативно-правового регулирования данной сферы. Однако существующие на законодательном уровне правила несовершенны: проведенное в налоговом праве разделение в общей группе самозанятых лиц-налогоплательщиков требует большей определенности и последовательности от законодателя в нормах, раскрывающих содержание отдельных элементов юридической конструкции налога на профессиональный доход; необходимо использование прогрессивной налоговой ставки и безусловное социальное обеспечение данных субъектов.

Литература

1. Федеральный закон от 27 ноября 2018 г. № 422-ФЗ (в ред. от 2 июля 2021 г. № 305-ФЗ) «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима "Налог на профессиональный доход"» // Российская газета. 2018. № 270; 2021. № 147-148.

2. Определение Конституционного Суда РФ от 12 апреля 2005 г. № 164-О «По жалобе гражданки Кошловской Татьяны Михайловны на нарушение ее конституционных прав положениями пунктов 1-3 статьи 28 Федерального закона "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации"» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2005. № 5.

3. Определение Конституционного Суда РФ от 12 апреля 2005 г. № 165-О «По жалобе гражданки Хомяковой Людмилы Алексеевны на нарушение ее конституционных прав положениями пунктов 1-3 статьи 28 Федерального закона "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации" и статьи 20 Федерального закона "Об основах обязательного социального страхования"» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2005. № 5.

4. Определение Конституционного Суда РФ от 29 сентября 2011 г. № 1179-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Лосева Виталия Васильевича на нарушение его конституционных прав пунктом 2 части 1 статьи 5 и частью 1 статьи 14 Федерального закона "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования", пунктом 26 статьи 27 Федерального закона "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования"» // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

5. Определение Конституционного Суда РФ от 25 января 2012 г. № 226-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Давыдова Владимира Михайловича на нарушение его конституционных прав положением статьи 5 Федерального закона "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования" и ходатайства о разъяснении Определения Конституционного Суда Российской Федерации от 24 мая 2005 года N 223-О» // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

6. Постановление Конституционного Суда РФ от 28 января 2020 г. № 5-П «По делу о проверке конституционности положений части четвертой статьи 7 Закона Российской Федерации "О пенсионном обеспечении лиц, проходивших военную службу, службу в органах внутренних дел, Государственной противопожарной службе, органах по контролю за оборотом наркотических средств и психотропных веществ, учреждениях и органах уголовно-исполнительной системы, войсках национальной гвардии Российской Федерации, органах принудительного исполнения Российской Федерации, и их семей", подпункта 2 пункта 1 статьи 6, пункта 2.2 статьи 22 и пункта 1 статьи 28 Федерального закона "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации", подпункта 2 пункта 1 статьи 419 Налогового кодекса Российской Федерации, а также частей 2 и 3 статьи 8, части 18 статьи 15 Федерального закона "О страховых пенсиях" в связи с жалобой гражданки О.В. Морозовой» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2020. № 2.

7. Определение Верховного Суда РФ от 4 декабря 2020 г. № 302-ЭС20-20513 по делу №А33-115/2020 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

8. Определение Суда по интеллектуальным правам от 7 декабря 2020 г. по делу № СИП-1012/2019// Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

9. Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 26 апреля 2021 г. № 13АП-7317/2021 по делу № А56-47691/2019/сд.3.1 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

10. Апелляционное определение Московского городского суда от 2 октября 2020 г. по делу № 33-38462/2020 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

11. Бондаренко В.А. Развитие самозанятости в странах Европейского союза и США. URL: <http://www.vneshmarket.ru/content/document_r_A4F92072-2395-4116-96E5-EE76169118C7.html>.

12. Бурлак А.В. Социальное обеспечение самозанятых граждан: законодательные новеллы // Вестник Омского университета. Серия «Право». 2017. № 3 (52). С. 128-130.

13. Грабова О.Н., Суглобов А.Е. Проблемы выхода «из тени» самозанятых лиц в России: риски и пути их преодоления // Экономика. Налоги. Право. 2017. № 6. С. 108-116.

14. Коробкова Н.А., Амирова Д.Р., Курдова М.А. Зарубежный опыт регулирования самозанятости // Вектор экономики (электронный научный журнал). 2020. № 5. URL: <http://www.vectoreconomy.ru/images/publications/2020/5/taxes/Korobkova_Amirova_Kurdova.pdf>.

15. Кострова Ю.Б., Шибаршина О.Ю. Анализ подходов к регулированию самозанятости населения: российский и международный опыт // Экономика труда. № 4. С. 1137-1146.