

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ

DOI: 10.26794/1999-849X-2020-13-5-131-140
УДК 336.226.1(045)
JEL H21, H30, H71

Налог на профессиональный доход: риски и потенциал

Л.И. Гончаренко^а, А.С. Адвокатова^б

Финансовый университет, Москва, Россия.

^а <https://orcid.org/0000-0002-9872-3279>; ^б <https://orcid.org/0000-0002-4358-4005>

АННОТАЦИЯ

Предмет исследования – риски и потенциал специального налогового режима «Налог на профессиональный доход». *Цель работы* – комплексный анализ результатов эксперимента по введению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» посредством рассмотрения современных тенденций в изменении характера труда, а также рисков налогоплательщиков и государства.

На современном этапе развития российской экономики появилась реальная возможность реализации эффективного контроля за доходами самозанятых субъектов хозяйствования благодаря введению специального налогового режима исходя из установления соотношения уровня поступлений доходов по результатам контрольных мероприятий и расходов на них при отсутствии правовых инструментов влияния на налогоплательщиков, чье поведение характеризуется агрессивной моделью. При этом у субъектов налоговых отношений, имеющих разнонаправленные экономические интересы, общим является то, что как для государства, так и налогоплательщиков, важно устранение теневого сектора экономики, препятствующего наполнению бюджета и приводящего к недобросовестной конкуренции в экономической сфере. В результате исследования *сделан вывод* о том, что размывание границ между работой по найму и самозанятостью при росте числа зарегистрировавшихся самозанятых граждан, в том числе в сложившихся эпидемиологических условиях, вызванных пандемией COVID-19, выступает, с одной стороны, фактором риска ухода от налогообложения работодателей, в том числе с позиции налоговых соглашений между странами, а с другой стороны, подтверждает тот факт, что налог на профессиональный доход, взимаемый в экспериментальном режиме, обладает определенным потенциалом для дальнейшего распространения на все регионы при условии совершенствования нормативной базы на основе фундаментальных теоретических исследований изменений рынка труда, в частности форм занятости.

Ключевые слова: специальный налоговый режим; самозанятые лица; налог на профессиональный доход; налоговое администрирование; модели налогового контроля; цифровая экономика; теневой рынок труда; гибридные формы занятости

Для цитирования: Гончаренко Л.И., Адвокатова А.С. Налог на профессиональный доход: риски и потенциал. *Экономика. Налоги. Право.* 2020;13(5):131-140. DOI: 10.26794/1999-849X-2019-13-5-131-140

ORIGINAL PAPER

Professional Income Tax: Risks and Potential

L.I. Goncharenko^а, A.S. Advokatova^б

Financial University, Moscow, Russia

^а <https://orcid.org/0000-0002-9872-3279>; ^б <https://orcid.org/0000-0002-4358-4005>

ABSTRACT

The subject of the research is the risks and potential of the special tax regime 'professional income tax'.

The purpose of the work is to analyze the results of the experiment on the introduction of a special tax regime "tax on professional income" by considering current trends in the modification of the nature of work and foreign experience, as well as assessing the risks of taxpayers and the state.

At the present stage of development of the Russian economy there has appeared a real opportunity to implement effective control over the incomes of self-employed entities with the introduction of a special tax regime based on

establishing a ratio of revenues according to the results of control measures and their costs in the absence of legal instruments to influence taxpayers whose behavior is characterized by aggressive model. At the same time, the subjects of tax relations that have a multidirectional economic interest have in common that both the state and taxpayers need to eliminate the shadow sector of the economy, which hinders budget filling and leads to unfair competition in the economic sphere. *The study concludes* that the blurring of boundaries between employment and self-employment as the number of registered self-employed people, including in the current epidemiological situation of the pandemic COVID-19 acts, on the one hand, a risk factor of tax avoidance employers, including the position of tax agreements between countries, on the other hand, confirms the fact that the tax on professional income levied in experimental mode, it has a certain potential for further expansion to all regions, provided that the regulatory framework is improved based on fundamental theoretical studies of changes in the labor market, in particular forms of employment

Keywords: special tax regime; self-employed persons; professional income tax; tax administration; tax control models; digital economy; shadow labor market; hybrid forms of employment.

For citation: Goncharenko L.I., Advokatov A.S. Professional income tax: risks and potential. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economics, taxes & law*. 2020;13(5):131-140. (In Russ.). DOI: 10.26794/1999-849X-2020-13-5-131-140

ВВЕДЕНИЕ

В последние десятилетия борьба с «теневыми» формами занятости на рынке труда и соответственно «серой» зарплатой велась с переменным успехом. В ней участвовали различные группы трудоспособного населения, в том числе представители субъектов малого предпринимательства, самозанятые, наемные работники. Согласно данным социологического мониторинга РАНХиГС, проведенного в 2019 г., в «теневом» рынке труда было занято с различной периодичностью 32,5% населения, вовлеченного в производственную и непроизводственную деятельность, т.е. примерно 25 млн человек. Доля самозанятых в общей численности занятого населения по данным опроса 2019 г. составила 22,4% (2016 г. — 24,0%). Из них: по основной работе — 10,0% (2016 г. — 7,7%) и по дополнительной работе — 12,4% (2016 г. — 16,3%). В абсолютных значениях это около 16–17 млн человек, подпадающих под государственное регулирование в области самозанятости¹. Согласно данным ФНС России в неформальном секторе экономики занято 15 млн человек². В результате бюджеты бюджетной системы страны не досчитываются доходов, права потребителей не защищаются и создаются условия для недобросовестной конкуренции.

¹ Покида А.Н. Теневая занятость на рынке труда: основные тенденции. Круглый стол комитета по бюджету и финансовым рынкам Совета Федерации Федерального собрания Российской Федерации на тему «Серая заработная плата: проблемы и пути их решения», 7 июля 2020 г. URL: <http://council.gov.ru>.

² Круглый стол «Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики Российской Федерации» / Презентация начальника Аналитического управления ФНС России В.Н. Засько. URL: http://budget.council.gov.ru/activity/activities/round_tables/94340.

Вопрос налогообложения доходов физических лиц актуализировался в условиях изменения форм занятости, в том числе неформальных. Формы занятости претерпели весьма глубокую трансформацию в результате внедрения информационно-коммуникационных технологий, в том числе в социальную сферу. Продолжает меняться и сам социум.

Gig-экономика³ в целом характеризуется преобладанием краткосрочных и часто нестандартных контрактов или самостоятельной занятостью в отличие от постоянных рабочих мест и стандартных трудовых договоров [1]. Проводимые социологические исследования показывают, что требуются серьезные научные исследования рынка занятости, ибо бинарное деление на наемных и самозанятых работников не учитывает разнонаправленности потоков рабочей силы [2]. В значительной степени данный вывод обусловлен радикальными изменениями общества, создающими условия для появления новых свободных профессий, роста сектора услуг, эволюционирующего в условиях цифровизации, в частности в форме глобального аутсорсинга. Соответственно возникает вопрос о корректности применения сложившихся представлений о самозанятости и такой категории предпринимателей, которые являются для целей налогообложения в одном лице и владельцем предприятия, и работником, подпадающими под разные налоговые режимы.

В странах Европейского союза доля индивидуальных самозанятых в микробизнесе весьма велика и при среднем значении в 70% не опускается ниже 50%.

³ Gig-экономика — новый формат взаимоотношений между работником и работодателем, в основе которого лежит работа вне штата или работа по краткосрочным контрактам.

Вместе с тем достаточно распространена практика совмещения одним лицом роли зависимого работника и автономного экономического агента, получившего название «гибридный предприниматель» [3].

В условиях расширения масштабов и сфер применения дистанционного характера трудовых отношений в ситуации, сложившейся в связи с предпринимаемыми мерами по борьбе с распространением COVID 19, еще более актуализировалась проблема выявления доходов физических лиц, самостоятельно обеспечивающих свою трудовую занятость. Аналитики компании PwC и группы Всемирного банка в своем исследовании *Paying Taxes 2020*⁴ одной из ключевых проблем трансформации условий труда в контексте налогового контроля выделили сложность администрирования доходов самозанятых граждан. При этом они обращают внимание на то, что правительствам гораздо проще отслеживать доходы и контролировать полноту и своевременность уплаты налогов, когда есть меньший пул работодателей, чем сделать это, имея дело непосредственно с миллионами самозанятых лиц, у каждого из которых может быть как несколько источников дохода, так и видов деятельности.

Таким образом, вопросы развития систем налогового администрирования самозанятых лиц приобретают особое значение на современном этапе развития налоговых систем.

ПРОБЛЕМЫ ПРИМЕНЕНИЯ СПЕЦИАЛЬНОГО НАЛОГОВОГО РЕЖИМА ДЛЯ САМОЗАНЯТЫХ

Сокращение неформальной занятости и легализация нестандартных трудовых отношений в России отнесены к важнейшим национальным приоритетам Стратегии национальной безопасности Российской Федерации, утвержденной Указом Президента Российской Федерации от 31.12. 2015 № 683. Наличие проблем, связанных с неформальной занятостью, обуславливает не только низкую эффективность сбора налогов и взносов в государственные внебюджетные фонды, но и увеличение количества случаев нарушения трудовых прав работников, особенно в сфере оплаты и охраны труда⁵. Несовершенство правовой базы становится

⁴ *Paying Taxes 2020*. URL: <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2020.html>.

⁵ Материал Министерства труда и социальной защиты Российской Федерации. Круглый стол комитета по бюджету и финансовым рынкам Совета Федерации Федерального собрания Российской Федерации на тему «Серая заработ-

чиной отсутствия налогообложения даже в рамках национального пространства, в том числе при наличии элементов добровольного согласия лиц на открытость доходов для обложения налогами.

Контроль за доходами не стоящих на учете в налоговых органах субъектов в России совсем недавно представлялся низкоэффективным как исходя из соотношения уровня поступлений по результатам контрольных мероприятий и расходов на них, так и вследствие отсутствия возможности правового влияния на налогоплательщиков, характеризующихся агрессивной моделью поведения. Между тем по уровню «серого» экономического оборота через физических лиц можно судить о справедливости налогообложения и налоговой культуре в обществе. В рамках исследования факторов, влияющих на развитие моделей поведения самозанятых лиц, представляет интерес труд американского экономиста Уильямсона, исследовавшего уровень правосознания граждан США в части подачи налоговой отчетности, называемой ежегодным ритуалом, в котором задействованы не менее 143 млн домохозяйств. По его выражению это ритуал «формирования понимания Америкой налоговой политики в целом». Для достижения этой цели экзамен на получение гражданства США включает проверку знания налогов, в том числе крайнего срока отправки деклараций по федеральному подоходному налогу [4].

Легализация же предпринимательской деятельности самозанятого населения в правовом поле России первоначально осуществлялась Федеральным законом от 30.11.2016 № 401-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации», которым Налоговый кодекс Российской Федерации (далее — НК РФ) был дополнен нормами, устанавливающими порядок постановки на учет физических лиц, не являющихся индивидуальным предпринимателем и оказывающих без привлечения наемных работников услуги физическому лицу для личных, домашних и (или) иных подобных нужд (п. 7.3 ст. 83 НК РФ). К таким услугам на основании п. 70 ст. 217 НК РФ относятся услуги по присмотру и уходу за детьми, больными лицами, лицами, достигшими возраста 80 лет, а также иными лицами, нуждающимися в постоянном постороннем уходе по заключению медицинской организации. При этом вставшие на учет в налоговых

ная плата: проблемы и пути их решения» 7 июля 2020 г. URL: <http://council.gov.ru>.

Таблица / Table

Рейтинг субъектов Российской Федерации по количеству самозанятых граждан, зарегистрировавшихся по состоянию на 01.01.2019 / Rating of constituent entities of the Russian Federation by the number of self-employed citizens who registered as of 01.01.2019

Наименование Управления ФНС России по субъекту Российской Федерации / Name of the Regional Office of the Federal Tax Service of Russia (FTS) for Russian Federation subject	Период / Period	Количество самозанятых граждан, осуществляющих деятельность по оказанию услуг физическому лицу / The number of self-employed citizens engaged in the provision of services to an individual
УФНС России по Республике Тыва / FTS for Republic of Tyva	С нарастающим итогом / with a cumulative total (2017 + 2018)	195
УФНС России по Краснодарскому краю / FTS for Krasnodar Krai	С нарастающим итогом / with a cumulative total (2017 + 2018)	214
УФНС России по Московской области / FTS for Moscow Region	С нарастающим итогом / with a cumulative total (2017 + 2018)	225
УФНС России по г. Москве / FTS for Moscow	С нарастающим итогом / with a cumulative total (2017 + 2018)	303

Источник / Source: составлено авторами по статистическим данным ФНС России о представленных физическими лицами в налоговые органы уведомления об осуществлении деятельности по оказанию услуг физическим лицам для личных, домашних и (или) иных подобных нужд. URL: nalog.ru / compiled by the authors based on the statistical data of the Federal Tax Service of Russia on the notifications submitted by individuals to the tax authorities on the implementation of activities to provide services to individuals for personal, household and (or) other similar needs. URL: nalog.ru.

органах лица получали право на освобождение от обязанности по уплате налога на доходы физических лиц в отношении соответствующих выплат до 31 декабря 2019 г.

Однако количество зарегистрировавшихся самозанятых граждан по данным ФНС России⁶ росло весьма медленными темпами. Так, по состоянию на 1 января 2019 г. насчитывалось только 3062 самозанятых граждан. В таблице приведены субъекты Российской Федерации, где было больше всего зарегистрировано самозанятых граждан. Сложившуюся ситуацию можно было объяснить имевшими место негативными ожиданиями налогоплательщиков из-за общего недоверия в обществе к государственным структурам. Как пример отторжения на первый взгляд «безобидных» и «справедливых» государственных мер можно привести отношение граждан к первоначальной предложенной добровольной регистрации самозанятого населения.

Согласно Федеральному закону от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установ-

лению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» в городе федерального значения Москве, в Московской и Калужской областях, а также в Республике Татарстан (Татарстан)» (далее — Закон № 422-ФЗ) первоначально предполагалась неизменность элементов нового налогового режима в течение 10 лет. Однако уже сейчас ряд аспектов эксперимента нуждаются в изменении с учетом интересов как налогоплательщиков, так и государства. Так, согласно действующему законодательству становится на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщика налога на профессиональный доход (далее — НПД) могут как граждане Российской Федерации, так и граждане других государств — членов Евразийского экономического союза. Однако применение НПД гражданами иных государств, осуществляющими предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации, прямо не предусмотрено⁷. Поэтому ряд аспектов Закона № 422-ФЗ уже сейчас нуждается в изменении с учетом интересов как налогоплательщиков, так и государства.

Вместе с тем в случае применения специального налогового режима НПД при реализации товаров, услуг, имущественных прав дистанционно [без непосред-

⁶ «Ежемесячная статистическая информация о представленных физическими лицами в налоговые органы уведомления об осуществлении деятельности по оказанию услуг физическим лицам для личных, домашних и (или) иных подобных нужд». URL: nalog.ru.

⁷ Письмо Минфина России от 23.07.2019 № 03-11-11/54601.

венного контакта с покупателем (заказчиком)], в том числе через информационно-телекоммуникационную сеть «Интернет», положения Закона № 422-ФЗ не содержат ограничений по месту ведения деятельности, в онлайн формате. Соответственно до внесения изменений в Закон № 422-ФЗ место фактического ведения деятельности может определяться по выбору налогоплательщика НПД: либо по месту нахождения налогоплательщика НПД, либо по месту нахождения покупателя (заказчика)⁸.

Проблема усложняется по мере трансформации условий и форм занятости на фоне инновационных изменений, расширения применения электронных площадок потребительских сервисов, цифровых платформ. Так, уже возникли судебные разбирательства в отношении услуг, оказываемых *Uber* такси, как в части определения формы трудовых отношений между физическими лицами и цифровыми компаниями, так и с позиции налоговых соглашений между странами.

Таким образом, позицию по месту регистрации и ведения профессиональной деятельности следует сделать более гибкой в самом тексте устанавливающего законодательного акта.

Вопрос налогообложения самозанятых имеет и другой международный аспект. Применение различных моделей бизнеса, в частности нескольких разновидностей самозанятости, может не подпадать под действие ст. 15 Модели ОЭСР, так как согласно изложенной в ней позиции классической концепции понятий занятости и работодателя требуется физическое присутствие в государстве, в котором осуществляется деятельность.

Так, суд по трудовым спорам Великобритании (*UKET*) вынес решение, что водители *Uber* такси должны признаваться в целях трудового законодательства «работниками», а не «самозанятыми». *UKET* постановил, что *Uber* контролировал деятельность руководства и дисциплинарные процедуры, например отключение водителя от доступа к программному продукту, учитывая доступность работника. Французский кассационный суд также утверждал, что между *Uber* и водителями существуют подчиненные отношения. Независимая работа требует:

- 1) возможности создания собственной клиентуры;
- 2) свободы в установлении цен;

3) свободы в определении условий, в которых должны быть предоставлены услуги [5]. В России режим самозанятости наиболее распространен среди водителей такси [6], в том числе крупных агрегатов (*Яндекс-такси*, *Gett*, *Uber*). Вероятно, по результатам эксперимента все же произойдет корректировка видов деятельности, на которые будет (или, напротив, не будет) распространяться в России режим НПД.

Согласно данным ФНС России количество самозанятых ежедневно растет (*рис. 1*). По состоянию на 31 марта 2020 г. лидерами являются Центральный федеральный округ, в котором общее количество самозанятых составляет 363 615 работников (из них физические лица — 325 665; индивидуальные предприниматели — 37 950), и Приволжский федеральный округ, в котором общее количество самозанятых составляет 100 928 работников (из них физические лица — 94 410).

По состоянию на 28 августа 2020 г. количество зарегистрированных самозанятых граждан достигло 1 млн человек. Средний возраст участников эксперимента — 30–40 лет, при этом 6,5 тысяч самозанятых моложе 18 лет⁹.

География распространения действия НПД представлена на *рис. 2*. Позитивно следует оценить и предоставленное остальным регионам страны право самостоятельно принимать решение с 1 июля 2020 г. о присоединении к эксперименту.

Поступления от уплаты НПД в размере 63% формируют налоговые доходы бюджетов субъектов Российской Федерации, а в размере 37% — бюджет Федерального фонда обязательного медицинского страхования. Такое соотношение позволяет говорить о дополнительном доходном источнике развития налогового потенциала субъектов Российской Федерации, направленного на достижение самостоятельности за счет дополнительного роста основных налоговых поступлений для целей устойчивого развития регионов. В механизме исчисления и уплаты НПД законодательством установлены ограничения в объеме получаемых самозанятыми совокупного доходов, а именно 2,4 млн руб.. В то же время регионы весьма существенно отличаются по уровню доходов населения. Поэтому важно, чтобы при установлении элементов НПД регионам было предоставлено право снижать предельный объемный уровень применения этого специального налогового режима. Безусловно,

⁸ Письмо ФНС России от 18.11.2019 № СД-4-3/23424 О применении специального налогового режима «Налог на профессиональный доход». URL: nalog.ru.

⁹ Согласно данным ФНС России. URL: https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/9998965/.

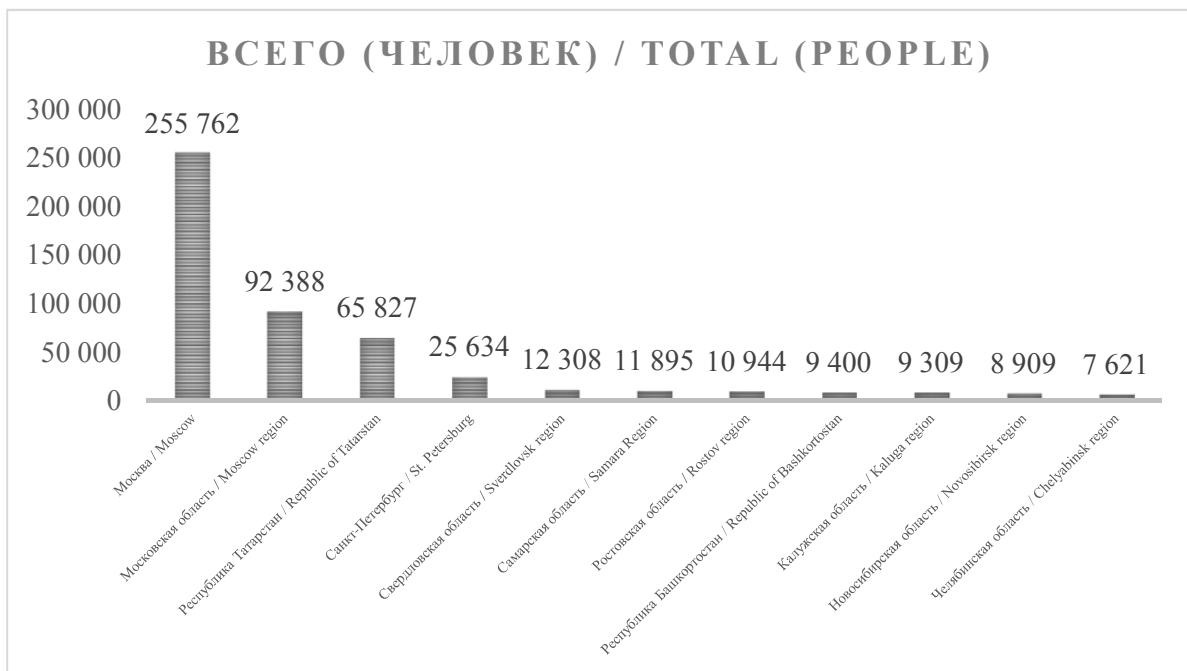


Рис. 1 / Fig. 1. Количество самозанятых граждан, зафиксировавших свой статус, с учетом введения налогового режима для самозанятых / The number of self-employed citizens who have registered their status, taking into account the introduction of the tax regime for self-employed

Источник / Source: составлено авторами по данным ФНС России по показателю «Количество самозанятых граждан, зафиксировавших свой статус, с учетом введения налогового режима для самозанятых» / authors compiled by the author based on the data of the Federal Tax Service of Russia for the indicator “The number of self-employed citizens who have registered their status, taking into account the introduction of the tax regime for the self-employed”.

имеется риск регистрации самозанятых на других территориях, однако практика показывает, что решение принимается по комплексу факторов, прежде всего условий деятельности, спроса на услуги и т.д. К тому же социологические исследования зарубежных ученых показывают, что самозанятые, особенно совмещающие свою индивидуальную занятость и работу по найму, предпочитают заниматься бизнесом дома, ориентируясь, как правило, на региональные рынки и местную клиентуру. Наконец, в рассматриваемом контексте это доходы национальной бюджетной системы, хотя возможно и разных уровней.

При общем ограничении объема доходов для целей применения исследуемого налога не учитываются ни расходы, осуществляемые физическим лицом, ни его семейный уровень доходов.

Представляется, что для стимулирования применения не только самого НПД, но и уплаты физическим лицом взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации (далее — ПФР) целесообразно разрешить вычет из облагаемой базы страховых взносов в ПФР в пределах изначально минимальных сумм. За основу

можно взять действующую систему платежей в ПФР индивидуальными предпринимателями, которую распространили в добровольном порядке на самозанятых. Так, минимальная сумма составляет 32 448 руб. в год (при величине дохода до 300 тыс. руб. в год).

В практике Европейского союза (далее — ЕС) наличие такой категории налогоплательщиков, как самозанятые граждане, также не является новой. Согласно данным *Eurostat* 32,6 млн человек в возрасте от 15 до 74 лет в ЕС были самозанятыми в 2018 г. На их долю приходилось 14% от общей занятости. В 2018 г. почти каждый третий занятый в Греции был самозанятым (30%) и примерно каждый пятый в Италии (22%), Польше (18%) и Румынии (17%). За этими странами следовали Чехия, Нидерланды и Испания (по 16%), Португалия, Словакия и Великобритания (по 15%). На противоположном конце шкалы самозанятые составляли менее 10% от общей занятости в Дании и Люксембурге (8%), а также в Германии и Швеции (9%).

Единые правила налогообложения самозанятых в ЕС отсутствуют, что оправданно вследствие национальной специфики рынка труда. Для целей дальней-



Рис. 2 / Fig. 2. Этапы расширения эксперимента по введению налога на профессиональный доход в субъектах Российской Федерации / Stages of expanding the experiment to introduce a tax on professional income in the constituent entities of the Russian Federation

Источник / Source: составлено авторами / compiled by the authors.

шего применения в российской практике заслуживает внимание выделение в зарубежных исследованиях гибридной и классической форм самозанятых. Различают две наиболее распространенные разновидности этих форм: самозанятые, стремящиеся посредством работы по найму получить и увеличить свой доход, и наемные работники, создающие собственный бизнес в поисках источника дополнительного дохода. Такое деление обусловлено выявившимся стремлением отдельных работодателей оптимизировать расходы на трудовой найм и в определенной мере повторяет критерии оценки включенности занятого населения в «теневой» рынок труда, в частности как доля работников, работающих без официального оформления по

дополнительной занятости; доля работников, которым выплачивается вознаграждение частично в официальном порядке, а остальное в «конверте» при условии наличия трудового соглашения¹⁰.

Выделение так называемых гибридных самозанятых с учетом их доли работы по найму и преобладающего акцента самостоятельной работы может быть положено в основу дифференциации налоговой

¹⁰ Покида А.Н. Теневая занятость на рынке труда: основные тенденции. [Электронный ресурс]. Круглый стол Комитета по бюджету и финансовым рынкам Совета Федерации Федерального собрания Российской Федерации на тему «Серая» заработная плата: проблемы и пути их решения», 7 июля 2020 г. URL: <http://council.gov.ru>.

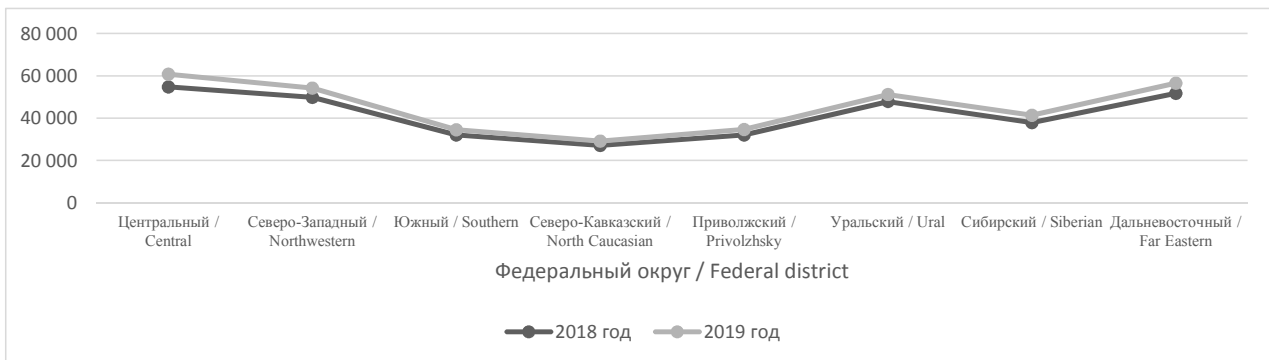


Рис. 3 / Fig. 3. Среднемесячная номинальная начисленная заработная плата работников по полному кругу организаций в целом по экономике по субъектам Российской Федерации с 2018 г., тыс. руб. / Average monthly nominal accrued wages of employees for the full range of organizations in the economy as a whole in the constituent entities of the Russian Federation since 2018, thousand rubles

Источник / Source: составлено авторами по данным Федеральной службы государственной статистики / compiled by the authors based on data from the Federal State Statistics Service.

ставки в будущем, когда рынок труда будет более открытым для анализа и контроля. Тем более что процесс эрозии границы работы по найму и самозанятости в условиях цифровизации интенсифицируется. В Великобритании уже сейчас используется прогрессивный метод налогообложения в подоходном налоге к самозанятым лицам. При этом определен не облагаемый налогом минимум в размере 10 600 ф. ст. Далее, если налогооблагаемый доход не превышает 31 785 ф. ст., применяется базовая налоговая ставка (*basic rate*) в размере 20%. При доходе от 31 786 ф. ст. до 150 000 ф. ст. применяется высокая ставка (*higher rate*) 40%, и при доходе более 150 000 ф. ст. — повышенная ставка (*additional rate*) 45%.

Вместе с тем дифференцированный подход к налогообложению самозанятых представляется целесообразным только в случае проведения фундаментальных исследований рынка труда в нескольких плоскостях, в том числе с позиции распространения «серой» занятости, а также уровня безработицы. Так, в эмпирическом исследовании феномена самозанятого населения Д. Бёгенхольд, Р. Клиггмайр, Ф. Кандуч определили факторы, влияющие на уровень самозанятости, которые лежат в институциональной плоскости [2]. В частности, ученые установили прямую зависимость доли самозанятых от уровня безработицы. Ее рост, как показывает сопоставление показателей некоторых стран ОЭСР, всегда ведет к повышению доли самозанятых на протяжении нескольких последующих десятилетий. Авторы исследования доказывают, что с подъемом массового производства на протяжении

XX в. практически все страны — члены Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) переживали долговременный упадок самозанятости. В значительной мере это было обусловлено снижением спроса на рабочую силу со стороны сельского хозяйства вследствие колоссального роста производительности труда в секторе [2].

В настоящее время важнейшим фактором изменения в социальной сфере стала затронувшая как Россию, так и мировое сообщество пандемия *COVID-19*, которая спровоцировала один из самых острых кризисов в сфере занятости за последние 100 лет.

Согласно прогнозам безработица составит почти 10% в странах ОЭСР к концу 2020 г. по сравнению с 5,3% на конец 2019 г. и достигнет 12% в случае второй волны пандемии. Восстановление рабочих мест не ожидается до 2021 г.¹¹

С целью поддержки новой категории налогоплательщиков в Российской Федерации реализуются такие меры, как возврат в полном объеме суммы НДС, уплаченного за 2019 г., в виде субсидий в беззаявительном порядке, а также предоставление дополнительного налогового капитала (вычета) в размере 1 МРОТ (12 130 руб.) на уплату налога, задолженности и пени по НДС в 2020 г. Разные формы поддержки самозанятых имели место и в европейских странах. Так, в качестве мер по смягчению социально-экономических последствий пандемии в Германии применяются безвозмездные дотации и субсидии для

¹¹ URL: <http://www.oecd.org>.

бизнеса (в т.ч. самозанятых); возвращение авансовых налоговых платежей и беспроцентная отсрочка подлежащих уплате налогов. Следует заметить, что такие меры имеют не только материальный аспект, но и являются элементом воспитания налоговой культуры, доверия государству.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Анализ хода эксперимента по введению нового налогового режима в отношении деятельности самозанятых параллельно с исследованием зарубежного опыта показал, что в России есть возможности и резервы для успешного осуществления налоговой политики по самозанятым лицам, а также потенциал дальнейшего развития нового специального налогового режима.

Безусловно, в условиях экономической нестабильности внедрение нового инновационного специального налогового режима позволяет нивелировать часть налоговых рисков государства в области налогообложения доходов физических лиц и социальных платежей. Вместе с тем действующий льготный режим налогообложения порождает риски злоупотребления правом налогоплательщиками, например в части критерия аффилированности работодателя и нового заказчика услуг — самозанятого бывшего сотрудника.

Экономические кризисы всегда выступали благоприятными условиями распространения «теневой» экономики. Потеря доходного занятия (работы) или просто снижение дохода заставляют граждан заниматься поиском альтернативных источников поддержания своего благополучия, а то и просто выживания. Масштабы включенности граждан в «теневую» деятельность коррелируют с их оценками значимости или

важности для них работы, требующей официального оформления¹².

Одновременно со снижением административного бремени решается задача обеспечения комфортности регистрации, а в последующем деятельности субъектов налогообложения без камеральных и выездных налоговых проверок. В результате новые технологии регистрации могут выступать факторами развития модели партнерства (взаимодействия) субъектов налогообложения через реализацию принципа самоначисления.

Малый бизнес весьма мобилен, что является главным их преимуществом, но и чувствителен к налоговой нагрузке, что предопределяет его уход в другие регионы, в тень или прекращение функционирования в случае ухудшения условий деятельности, в частности при усилении контрольных действий. Поэтому в части изменения механизма исчисления НПД важно соблюдать стабильность и сбалансированность интересов участников.

Технологические возможности взаимодействия банков и электронных площадок реализуются посредством разработанного ФНС России открытого API, с помощью которого банки и электронные площадки могут интегрировать функционал мобильного приложения «Мой налог» в свои приложения. Таким образом, налоговое администрирование в цифровом формате самозанятых категорий налогоплательщиков будет способствовать снижению административной нагрузки на профессиональную деятельность.

¹² Покида А.Н. Теневая занятость на рынке труда: основные тенденции. Круглый стол Комитета по бюджету и финансовым рынкам Совета Федерации Федерального собрания Российской Федерации на тему «Серая заработная плата: проблемы и пути их решения», 7 июля 2020 г. URL: <http://council.gov.ru>.

БЛАГОДАРНОСТЬ

Статья подготовлена по результатам исследований, выполненных за счет бюджетных средств по государственному заданию Финансового университета.

ACKNOWLEDGEMENT

The article is based on the results of research carried out at the expense of budgetary funds of the state assignment to the Financial University.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Корецкая-Гармаш В.А. Перспективы трансформации налогов на труд и социальных платежей в цифровой экономике. Налоги в цифровой экономике. Теория и методология: монография. — Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2019. — 279 с. — ISBN: 978-5-238-03274-0.
2. Bögenhold D., Klinglmair R., Kandutsch F. (2017) Solo Self-Employment, Human Capital and Hybrid Labour in the Gig Economy. *Foresight and STI Governance* 2017;11(4):23–32. DOI: 10.17323/2500-2597.2017.4.23.32

3. Folta T.B. Uncertainty rules the day. *Strategic Entrepreneurship Journal*. 2007;1:97–99.
4. А.В. Демин Американцы о налогах // *Налоговед.* — 2018. — № 12. — С. 79–84. — ISSN 1810–1984.
5. Pignatari L.T. OECD Model and the International Hiring-Out of Labour: New Criteria Required? Article 15 (2) of the Vol. 74 No. 8 Issue: *Bulletin for International Taxation*, 2020;74(8).
6. Макарова Е.В. Очень важно, чтобы у плательщиков НПД не было претензий к администрированию данного налога, тогда новый спецрежим наверняка приобретет популярность среди населения, причем не только нашего региона // *Налоговая политика и практика.* — 2019. — Т. 203. — № : 11. — С. 32–34 — ISSN 2071–5250.
7. Шередеко Е.В. Зарубежный опыт налогообложения самозанятых- физических лиц // *Финансы и управление.* — 2016. — № 2. — С. 111–117. — ISSN 2306–4234. — DOI: 10.7256/2409–7802.2016.2.16860

REFERENCES

1. Koretskaya-Garmash V.A. Prospects for transforming labor taxes and social payments in the digital economy. Taxes in the digital economy. Theory and methodology: a monograph. — Moscow: UNITI-DANA, 2019. 279 p. (In Russ.).
2. Bögenhold D., Klinglmair R., Kandutsch F. Solo Self-Employment, Human Capital and Hybrid Labour in the Gig Economy. *Foresight and STI Governance*. 2017;11(4):23–32. DOI: 10.17323/2500–2597.2017.4.23.32
3. Folta T.B. Uncertainty rules the day. *Strategic Entrepreneurship Journal*. 2007;1: 97–99.
4. A.V. Demin Americans about taxes. *Nalogoved = Tax*. 2018;(12):79–84. (In Russ.).
5. Pignatari L.T. OECD Model and the International Hiring-Out of Labour: New Criteria Required? Article 15(2). *Bulletin for International Taxation*. 2020;74(8).
6. Makarova E.V. It is very important that NPD payers have no complaints about the administration of this tax, then the new special regime will certainly gain popularity among the population, and not only in our region. *Nalogovaya politika i praktika = Tax Policy and Practice*. 2019; 203(11):32–34. (In Russ.).
7. Sheredeko E.V. Foreign experience in taxation of self-employed individuals. *Finansy i upravlenie = Finance and Management*. 2016;(2):111–117. (In Russ.). DOI: 10.7256 / 2409–7802.2016.2.16860

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Любовь Ивановна Гончаренко — доктор экономических наук, профессор, научный руководитель Департамента налогов и налогового администрирования, Финансовый университет, Москва, Россия
LGoncharenko@fa.ru

Алена Станиславовна Адвокатова — кандидат экономических наук, старший преподаватель Департамента налогов и налогового администрирования, Финансовый университет, Москва, Россия
ASAdvokatova@fa.ru

ABOUT THE AUTHORS

Lubov I. Goncharenko — Dr. Sci. (Econ.), Prof., Scientific Director of the Department of Taxes and Tax Administration, Financial University, Moscow, Russia
LGoncharenko@fa.ru

Alena S. Advokatova — Cand. Sci. (Econ.), Senior Lecturer, Department of Taxes and Tax Administration, Financial University, Moscow, Russia
ASAdvokatova@fa.ru

Статья поступила 20.07.2020; принята к публикации 29.09.2020.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was received 20.07.2020; accepted for publication 29.09.2020.

The authors read and approved the final version of the manuscript.