

DOI: 10.17803/1994-1471.2022.142.9.049-062

Р. М. Бозиев*

Правовое регулирование налога на профессиональный доход в России

Аннотация. Статья посвящена анализу вопросов, связанных с правовым регулированием налога на профессиональный доход в России, также часто именуемого налогом на самозанятых. Отмечается, что одной из проблем действующего законодательства является отсутствие легально закрепленного понятия «самозанятый». На основе проведенного исследования делается вывод, что налог на профессиональный доход — единственный специальный налоговый режим, который могут применять физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями. Особенность налога на профессиональный доход проявляется в наличии таких факультативных элементов юридического состава, как уполномоченный субъект (оператор электронной площадки и (или) кредитная организация), цифровая подсистема (мобильное приложение «Мой налог»), и особого вида налоговых льгот — налогового бонуса. Кроме того, в рамках рассматриваемого специального налогового режима происходит трансформация правового статуса налогового органа: ему делегируется часть прав и обязанностей налогоплательщика, в частности право на направление в банк поручения на списание и перечисление средств с банковского счета налогоплательщика в счет уплаты налога, а также право на уменьшение суммы причитающегося к уплате налога на сумму налогового бонуса.

Ключевые слова: налог на профессиональный доход; самозанятые; профессиональный доход; налогообложение самозанятых; индивидуальный предприниматель; физическое лицо; налоговый вычет; налоговый бонус; «Мой налог»; налоговое право; специальный налоговый режим.

Для цитирования: Бозиев Р. М. Правовое регулирование налога на профессиональный доход в России // Актуальные проблемы российского права. — 2022. — Т. 17. — № 9. — С. 49–62. — DOI: 10.17803/1994-1471.2022.142.9.049-062.

Legal Regulation of the Professional Income Tax in Russia

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

Abstract. The paper is devoted to the analysis of issues related to the legal regulation of the professional income tax in Russia also often referred to as the self-employed tax. It is noted that one of the problems of the current legislation is the lack of a legally fixed concept of the self-employed. Based on the conducted research, it is concluded that the professional income tax is the only special tax regime that can be applied by individuals who are not individual entrepreneurs. The peculiarity of the professional income tax is manifested in the presence of such optional elements of the legal structure as an authorized entity (an operator of an electronic platform and

© Бозиев Р. М., 2022

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

(or) a credit institution), a digital subsystem (My Tax mobile application), and a special type of tax benefits — a tax bonus. In addition, within the framework of the special tax regime under consideration, the legal status of the tax authority is being transformed: part of the rights and obligations of the taxpayer is delegated to it, in particular, the right to send an order to the bank to write off and transfer funds from the taxpayer's bank account to pay tax, as well as the right to reduce the amount of tax due by the tax bonus.

Keywords: professional income tax; self-employed; professional income; taxation of the self-employed; individual entrepreneur; individual; tax deduction; tax bonus; «My tax»; tax law; special tax regime.

Cite as: Boziev RM. Pravovoe regulirovanie naloga na professionalny dokhod v Rossii [Legal Regulation of the Professional Income Tax in Russia]. *Aktual'nye problemy rossijskogo prava*. 2022;17(9):49-62. DOI: 10.17803/1994-1471.2022.142.9.049-062. (In Russ., abstract in Eng.).

В настоящее время правовое регулирование налога на профессиональный доход (далее — НПД) осуществляется на основании положений Федерального закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима “Налог на профессиональный доход”»¹ (далее — Закон № 422-ФЗ), НК РФ, а также в установленных случаях — на основании законов субъектов Российской Федерации. Как уже было отмечено, НПД в строгом смысле этого слова не является собственно налогом — правильнее говорить о том, что он представляет собой специальный налоговый режим. Данная ремарка может показаться формальностью, однако необходимо понимать, что специальный налоговый режим предусматривает целый спектр исключений из общего налогового режима, которые будут освещены более подробно далее.

В настоящее время НПД действует в порядке эксперимента, что предполагает:

- ограничение территории проведения эксперимента;
- установление срока его реализации;
- оценку итогов проведения эксперимента.

Следует отметить поэтапность проведения рассматриваемого эксперимента:

- на первом этапе (с 1 января 2019 г.) в проведении эксперимента были задействованы четыре субъекта Российской Федерации².

Выбор регионов определялся необходимостью дифференциации социально-экономических условий, которые могут повлиять на результаты эксперимента;

- на втором этапе (с 1 января 2020 г.) к проведению эксперимента подключены еще 19 субъектов Российской Федерации³;
- на третьем этапе (с 1 июля 2020 г.) возможность участия в эксперименте получили и иные субъекты РФ. При этом, в отличие от субъектов РФ, прямо поименованных в Законе № 422-ФЗ и принимающих участие в эксперименте на основании положений данного нормативного правового акта, оставшиеся регионы Российской Федерации вводят НПД в действие своими законами. Следовательно, можно сделать заключение, что к данной группе субъектов РФ применяется иной правовой механизм введения эксперимента по установлению НПД;
- на четвертом этапе (с 1 января 2022 г.) рассматриваемый эксперимент также стал проводиться в рамках федеральной территории «Сириус».

Таким образом, на сегодняшний день экспериментом по установлению НПД охвачена вся территория Российской Федерации.

Перед тем как дать характеристику элементам юридического состава НПД, необходимо сказать несколько слов о названии анализи-

¹ СЗ РФ. 2018. № 49 (ч. I). Ст. 7494.

² Город федерального значения Москва, Московская и Калужская области, Республика Татарстан.

³ Город федерального значения Санкт-Петербург, Волгоградская, Воронежская, Ленинградская, Нижегородская, Новосибирская, Омская, Ростовская, Самарская, Сахалинская, Свердловская, Тюменская, Челябинская области, Красноярский и Пермский края, Ненецкий автономный округ, Ханты-Мансийский автономный округ — Югра, Ямало-Ненецкий автономный округ, Республика Башкортостан.

руемого специального налогового режима. Так, согласно Толковому словарю русского языка С. И. Ожегова «профессиональный» означает «занимающийся чем-нибудь как профессией, а также являющийся профессией»⁴. Традиционно указанное прилагательное используется для характеристики высокого качества чего-либо (работ, услуг и т.д.) или же для характеристики чего-нибудь, относящегося к определенной профессии. Таким образом, *можно было бы предположить, что налогом на профессиональный доход должны облагаться доходы, полученные в рамках осуществления той или иной профессиональной деятельности.*

Вместе с тем для того, чтобы экономическая выгода признавалась профессиональным доходом, она, исходя из ч. 7 ст. 2 Закона № 422-ФЗ, должна:

- быть доходом физического лица — плательщика НПД;
- поступать:
 - а) от деятельности, при ведении которой соответствующие плательщики, с одной стороны, не имеют работодателя, с другой — сами не являются работодателями для других физических лиц, т.е. не привлекают наемных работников по трудовым договорам;
 - б) использования имущества.

Таким образом, основываясь на приведенных признаках, можно сказать, что *Закон № 422-ФЗ не содержит никакого указания на то, что облагаемый НПД доход должен относиться к какой-либо профессиональной деятельности.* НПД, помимо всего прочего, облагаются «сопутствующие», не основные доходы. Это касается, например, доходов, получаемых от сдачи в аренду жилых помещений (если такая деятельность не является профессиональной), или же денежных средств, полученных от различного рода «подработок», например репетиторства. Исходя из этого, «профессиональный»

характер соответствующих доходов, выступающих объектом налогообложения НПД, следует поставить под сомнение. Полагаем, что более подходящим было бы назвать рассматриваемый специальный налоговый режим «Система налогообложения для самозанятых лиц». В то же время далее мы будем пользоваться законодательно закрепленной терминологией.

В последнее время всё чаще именно плательщиков НПД принято именовать самозанятыми. Согласно ч. 1 ст. 2 Закона № 422-ФЗ применять данный специальный налоговый режим могут «физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели». При этом в ряде научных публикаций понятия «индивидуальный предприниматель» (ИП) и самозанятый, т.е. физическое лицо, не обладающее статусом индивидуального предпринимателя, разграничиваются⁵. Представляется, что подобная точка зрения имеет право на существование, поскольку, как мы полагаем, термин «самозанятый» в первую очередь должен характеризовать самостоятельного субъекта налоговых правоотношений. Применительно к физическому лицу, не обладающему статусом индивидуального предпринимателя, термин «самозанятый» несет больше смысловой нагрузки (поскольку содержательно отражает совершенно иной правовой статус налогоплательщика), нежели в отношении индивидуального предпринимателя, для которого «самозанятость» в рамках налоговых правоотношений будет характеризовать всего лишь выбор одного из множества доступных для него специальных налоговых режимов. В связи с этим следует подчеркнуть, что на сегодня НПД является единственным специальным налоговым режимом, который вправе применять физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями — плательщиками налогов, взимаемых посредством иных специальных налоговых режимов.

⁴ URL: <https://slovarozhegova.ru/word.php?wordid=25054> (дата обращения: 01.03.2022).

⁵ См., например: Сафонов А. Л., Песков С. О. Неформальная занятость: основные тренды и влияние пандемии COVID-19 // Социальное и пенсионное право. 2022. № 1. С. 11–19; Василишина П. Ю. Пределы цифровизации: опыт России и Франции в сборе информации о налогоплательщике в социальных сетях // Финансовое право. 2021. № 12. С. 45–48; Савинов К. А., Лаврентьев А. Р. Налог на профессиональный доход: первые итоги двухлетнего эксперимента // Финансовое право. 2021. № 6. С. 26–30.

Вместе с тем еще раз подчеркнем, что все расхождения по вопросу трактовки термина «самозанятые» обусловлены отсутствием законодательного определения этого понятия. В связи с этим следует отметить, что применительно к НПД самозанятые могут пониматься:

- в широком смысле — как физические лица, включая ИП, которые перешли на уплату соответствующего специального налогового режима. Данной позиции, в частности, придерживается ФНС России⁶. Она же отражена в приказе Минэкономразвития России от 17.03.2021 № 121⁷;
- в узком смысле — как только физические лица, не обладающие статусом индивидуального предпринимателя, признающиеся плательщиками НПД.

Семантический анализ слова «самозанятый» важен для правильного понимания смысла научных и иных правовых текстов, авторы которых могут придерживаться разных позиций относи-

тельно смыслового наполнения рассматриваемого термина⁸. В рамках настоящего исследования, чтобы не создавать ненужную путаницу, «самозанятый» будет употребляться в широком значении.

Закон № 422-ФЗ содержит общее положение, освобождающее физическое лицо от обязанности регистрироваться в качестве ИП, для ведения деятельности, доходы от которой облагаются НПД (ч. 6 ст. 2). Налоговый орган разъяснил, что данная норма распространяется в том числе и на несовершеннолетних в возрасте от 14 до 18 лет, при условии приобретения ими полной гражданской дееспособности⁹. Между тем получение статуса ИП *обязательно* для лиц, осуществляющих виды деятельности, которые в соответствии с федеральными законами осуществляют только индивидуальные предприниматели. При этом действующее законодательство, за редким исключением¹⁰, не содержит перечня видов деятельности, при ведении кото-

⁶ Специальный налоговый режим для самозанятых граждан «Налог на профессиональный доход» // URL: <https://npd.nalog.ru/> (дата обращения: 01.03.2022).

⁷ Приказ Минэкономразвития России от 17.03.2021 № 121 «Об утверждении методики расчета показателя “Количество самозанятых граждан, зафиксировавших свой статус, применяющих специальный налоговый режим ‘Налог на профессиональный доход’ (НПД) и получивших меры поддержки, накопленным итогом” федерального проекта “Создание благоприятных условий для осуществления деятельности самозанятыми гражданами” национального проекта “Малое и среднее предпринимательство и поддержка индивидуальной предпринимательской инициативы”».

Согласно положениям данного нормативного правового акта «самозанятые граждане» — физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, применяющие специальный налоговый режим «Налог на профессиональный доход» в порядке, установленном Федеральным законом от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима “Налог на профессиональный доход”».

⁸ Ситник А. А. Самозанятые лица как субъекты налоговых правоотношений // Законы России: опыт, анализ, практика. 2018. № 3. С. 34–35.

⁹ В соответствии с письмом ФНС России от 13.02.2019 № СД-4-3/2440@ «О применении налога на профессиональный доход» несовершеннолетние физические лица в возрасте от 14 до 18 лет, не зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей, вправе вести виды деятельности, доходы от которых облагаются налогом на профессиональный доход, в следующих предусмотренных ГК РФ случаях: приобретение несовершеннолетним дееспособности в полном объеме в связи с вступлением в брак (п. 2 ст. 21 ГК РФ); наличие письменного согласия законных представителей несовершеннолетнего — родителей, усыновителей или попечителя — на совершение сделок в связи с ведением вышеуказанных видов деятельности (п. 1 ст. 26 ГК РФ); объявления несовершеннолетнего полностью дееспособным (эмансипация) по решению органа опеки и попечительства либо по решению суда (ст. 27 ГК РФ).

¹⁰ Согласно п. 13 ст. 2 Федерального закона от 08.11.2007 № 259-ФЗ «Устав автомобильного транспорта и городского наземного электрического транспорта» под перевозчиком понимается только юридическое лицо

рой физическое лицо должно получать статус ИП¹¹. В связи с этим следует говорить о том, что физическое лицо обязано зарегистрироваться в качестве ИП, если оно ведет самостоятельную, осуществляемую на свой риск деятельность, направленную на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг¹², при условии, что ведение такой деятельности не исключает право физического лица применять специальный налоговый режим «Налог на профессиональный доход». Перечень случаев, когда физическое лицо не вправе применять НПД, закрепляется в ч. 2 ст. 4 Закона № 422-ФЗ.

Соответствующий перечень содержит как общие для всех специальных налоговых режимов случаи, исключающие их применение налогоплательщиками, так и специальные, характерные только для НПД. Так, к первой группе можно отнести случаи, когда налогоплательщик осуществляет реализацию подакцизных товаров и товаров, подлежащих обязательной маркировке средствами идентификации в соответствии с законодательством Российской Федерации¹³. Применительно к подакцизным товарам невозможность перехода лица, реализующего их, на специальные налоговые режимы в целом и НПД в частности, служит дестимулирующей мерой, которая направлена на сокращение распространения вредной в общественном потреблении продукции. Кроме того, реализация подакциз-

ной и иной маркируемой продукции сопровождается усиленными мерами государственного контроля (включая, например, применение Единой государственной автоматизированной информационной системы учета объема производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции, Государственной интегрированной информационной системы в сфере контроля за оборотом драгоценных металлов, драгоценных камней и изделий из них¹⁴ и т.д.), что также исключает применение рассматриваемого специального налогового режима. Как было разъяснено финансовым органом, соответствующее правило, помимо всего прочего, распространяется на ювелиров-художников, если изготавливаемая ими продукция подлежит обязательной маркировке¹⁵. При этом по общему правилу ювелирные изделия из драгоценных металлов и драгоценных камней должны иметь уникальный идентификационный номер, а также цифровую фотографию изделия. Исключение составляют ювелирные изделия, заявленные в качестве остатков¹⁶.

Не допускается также переход на НПД, если налогоплательщик занимается добычей и (или) реализацией полезных ископаемых¹⁷. Такие лица не вправе применять и упрощенную и патентную системы налогообложения¹⁸.

Не могут приобретать статус плательщиков НПД лица, осуществляющие перепродажу товаров, имущественных прав, за исключением про-

или индивидуальный предприниматель, принявшие на себя по договору перевозки груза соответствующие обязанности. Таким образом, перевозчиком может быть только индивидуальный предприниматель.

¹¹ По каким видам деятельности необходима обязательная регистрация в качестве индивидуального предпринимателя // URL: <https://www.glavbukh.ru/hl/336200-po-kakim-vidam-deyatelnosti-neobhodima-obyazatel'naya-registratsiya-v-kachestve-individualnogo> (дата обращения: 01.03.2022).

¹² Абз. 3 п. 1 ст. 2 ГК РФ.

¹³ П. 1 ч. 2 ст. 4 Закона № 422-ФЗ.

¹⁴ Постановление Правительства РФ от 26.02.2021 № 270 «О некоторых вопросах контроля за оборотом драгоценных металлов, драгоценных камней и изделий из них на всех этапах этого оборота и внесении изменений в некоторые акты Правительства Российской Федерации» // СЗ РФ. 2021. № 10. Ст. 1608.

¹⁵ Письмо Минфина России от 08.09.2021 № 03-11-06/72514 «О применении НПД при изготовлении и реализации ювелирных изделий» // СПС «КонсультантПлюс».

¹⁶ П. 11 постановления Правительства РФ от 26.02.2021 № 270 «О некоторых вопросах контроля за оборотом драгоценных металлов...».

¹⁷ П. 3 ч. 2 ст. 4 Закона № 422-ФЗ.

¹⁸ Пп. 8 п. 3 ст. 346.12, пп. 2 п. 6 ст. 346.43 НК РФ.

дажи имущества. Данное правило направлено на недопущение предоставления налоговых преимуществ предпринимателям-спекулянтам, которые, по сути, не привносят ничего нового в экономику. Исключение составляет лишь продажа имущества, использовавшегося до этого для личных, домашних и (или) иных подобных нужд налогоплательщика: доходы, полученные от подобных операций, согласно п. 5 ч. 2 ст. 6 Закона № 422-ФЗ вообще не признаются объектом обложения НПД. Важность рассматриваемого исключения связана с тем, что при отсутствии соответствующей оговорки любая продажа старых личных вещей лишала бы физическое лицо права на применение НПД.

Как разъяснил финансовый орган, реализация товаров собственного производства не лишает физическое лицо права применять рассматриваемый специальный налоговый режим¹⁹. При этом если налогоплательщик реализует старое оборудование, офисную мебель и другое имущество, которое изначально не было приобретено для перепродажи, а использовалось в ходе хозяйственной деятельности — это также не следует рассматривать в качестве основания для отказа физическому лицу в применении НПД.

Сложнее обстоит дело со случаями, когда потребитель получает тот или иной товар через автомат налогоплательщика. Так, если физическое лицо через вендинговые аппараты реализует населению товары, закупленные у других лиц, то он не вправе применять специальный налоговый режим НПД. Вместе с тем если речь идет о реализации продукции собственного производства, то такой случай не подпадает под ограничения п. 2 ч. 2 ст. 4

Закона № 422-ФЗ²⁰. Спорная ситуация возникает, когда физическое лицо выступает в качестве владельца аппарата для ловли игрушек (или других вещей). С одной стороны, в таком случае игрок получает товар, который был приобретен владельцем аппарата у другого лица. В то же время полагаем, что подобную ситуацию не следует рассматривать в качестве перепродажи: игрок приобретает не товар непосредственно, а право воспользоваться аппаратом, выигрыш не гарантирован — он носит случайный характер.

Кроме того, не могут применять НПД лица, имеющие работников, с которыми они состоят в трудовых отношениях²¹. Данное ограничение следует из определения профессионального дохода, приведенного выше. Вместе с тем самозанятый может привлекать иных физических лиц на основании гражданско-правового договора. При этом, как было отмечено финансовым органом, поскольку соответствующие лица и самозанятые граждане не состоят в трудовых отношениях, последние не имеют возможности оформления служебной командировки²².

Здесь же необходимо пояснить, что действующее законодательство не запрещает физическим лицам совмещать статус самозанятого (плательщика НПД) с трудовой деятельностью. При этом, согласно позиции Минфина России, самозанятые не должны иметь работодателей в сфере деятельности, связанной с их деятельностью как плательщика НПД²³.

Не могут выступать плательщиками НПД и поверенные, комиссионеры, агенты, осуществляющие предпринимательскую деятельность в интересах другого лица на основе соответ-

¹⁹ Письмо Минфина России от 03.11.2020 № 03-11-11/95715 «О возможности применения физлицом НПД при перепродаже товаров, имущественных прав, реализации товаров собственного производства» // СПС «КонсультантПлюс».

²⁰ Письмо Минфина России от 27.07.2020 № 03-11-11/65494 «О применении НПД при реализации товаров собственного производства, в том числе через торговые автоматы» // СПС «КонсультантПлюс».

²¹ П. 3 ч. 2 ст. 4 Закона № 422-ФЗ.

²² Письмо Минфина России от 30.04.2021 № 03-11-10/34022 «Об отдельных вопросах, связанных с обеспечением деятельности плательщиков НПД» // СПС «КонсультантПлюс».

²³ Письмо Минфина России от 30.04.2021 № 03-11-10/34022 «Об отдельных вопросах, связанных с обеспечением деятельности плательщиков НПД».

ствующих договоров²⁴. Это, в частности, касается риелторов в случаях, если они ведут свою деятельность на основании посреднических договоров²⁵. Если же риелтор действует на основании договора об оказании услуг, который не содержит признаков посреднического договора, то он вправе применять НПД²⁶. То же касается юристов, оказывающих услуги на основании гражданско-правовых договоров²⁷, включая услуги по представительству в суде²⁸.

В соответствии с п. 6 ч. 2 ст. 4 Закона № 422-ФЗ не вправе применять НПД лица, оказывающие услуги по доставке товаров с приемом (передачей) платежей за указанные товары в интересах других лиц. Исключение составляет применение налогоплательщиком зарегистрированной продавцом товаров контрольно-кассовой техники²⁹. Рассматриваемое ограничение касается физических лиц, оказывающих услуги курьера³⁰, а также индивидуальных предпри-

нимателей, оказывающих услуги по перевозке грузов автотранспортом³¹.

Помимо этого, пункт 7 ч. 2 ст. 4 Закона № 422-ФЗ запрещает совмещать НПД с другими специальными налоговыми режимами, а также с предпринимательской деятельностью, доходы от которой облагаются НДФЛ. Если физическое лицо на момент регистрации в качестве плательщика НПД применяет УСН или ЕСХН, то оно должно в течение месяца со дня постановки на учет в качестве самозанятого направить в свой налоговый орган уведомление о прекращении применения названных специальных налоговых режимов³². Данное правило также означает, что плательщик НПД не вправе совмещать данный специальный налоговый режим и общую систему налогообложения³³.

Наконец, пункт 8 ч. 2 ст. 4 Закона № 422-ФЗ устанавливает лимит доходов, учитываемых при определении налоговой базы, которые физи-

²⁴ Если иное не предусмотрено пунктом 6 ч. 2 ст. 4 Закона № 422-ФЗ (см.: Письмо Минфина России от 20.02.2021 № 03-11-11/12093 «О применении НПД физлицом, оказывающим юридические услуги на основании гражданско-правовых договоров» // ЭЖ-Бухгалтер (Бухгалтерское приложение). 2021. № 10).

²⁵ Договор комиссии (ст. 990 ГК РФ), договор поручения (ст. 971 ГК РФ), агентский договор (ст. 1005 ГК РФ).

²⁶ Зуйкова Н. В. Может ли применяться НПД при оказании риелторских услуг? // СПС «КонсультантПлюс».

²⁷ Письмо Минфина России от 20.02.2021 № 03-11-11/12093 «О применении НПД физлицом, оказывающим юридические услуги на основании гражданско-правовых договоров» // ЭЖ-Бухгалтер (Бухгалтерское приложение). 2021. № 10.

²⁸ Письмо Минфина России от 24.03.2020 № 03-11-11/22802 «О применении НПД при оказании юридических услуг, в том числе услуг представительства в суде, по гражданско-правовым договорам» // СПС «КонсультантПлюс».

²⁹ За исключением оказания таких услуг при условии применения налогоплательщиком зарегистрированной продавцом товаров контрольно-кассовой техники при расчетах с покупателями (заказчиками) за указанные товары в соответствии с действующим законодательством о применении контрольно-кассовой техники.

³⁰ Письмо Минфина России от 24.01.2022 № 03-11-11/4218 «О применении НПД при оказании услуг курьера и применении режимов налогообложения при получении доходов по договору о распространении лотерейных билетов» // Нормативные акты для бухгалтера. 2022. № 5.

³¹ Письмо Минфина России от 03.11.2021 № 03-11-10/89392 «О возможности применения НПД физлицами, не являющимися ИП, при оказании организации услуг по перевозке грузов автотранспортом» // СПС «КонсультантПлюс».

³² Согласно ч. 4 ст. 15 Закона № 422-ФЗ в этом случае налогоплательщик считается прекратившим применение упрощенной системы налогообложения, системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единого сельскохозяйственного налога) со дня постановки на учет в качестве налогоплательщика.

³³ Письмо Минфина России от 20.01.2022 № 03-11-11/3168 «О возможности одновременного применения НПД и ОСН» // СПС «КонсультантПлюс».

ческое лицо может получить, являясь плательщиком НПД, в течение одного календарного года — 2,4 млн руб. Интересно отметить, что налоговым периодом по НПД является месяц, а предельный объем получаемого самозанятым дохода определяется исходя из календарного года. Полагаем, что логичнее было бы привязать соответствующий показатель к налоговому периоду. Вместе с тем закрепленное в настоящее время правило дает возможность более гибко применять НПД — налогоплательщик может получить указанную сумму как разовым платежом, так и нарастающим итогом в течение года.

Следует отметить, что для индивидуального предпринимателя превышение верхнего порога доходов, учитываемых при определении налоговой базы по НПД, влечет необходимость перехода на общую систему налогообложения или один из доступных ему специальных налоговых режимов, а для физического лица, не зарегистрированного в качестве индивидуального предпринимателя, — помимо перечисленного, также необходимость получения правового статуса ИП³⁴.

Налоговое законодательство предусматривает, что плательщиками НПД могут выступать:

- 1) граждане Российской Федерации;
- 2) граждане иных государств — членов Евразийского экономического союза;
- 3) граждане Украины, ДНР и ЛНР³⁵.

Таким образом, граждане иных государств не могут применять рассматриваемый специальный налоговый режим. Заметим, что подобное ограничение не характерно для иных специальных налоговых режимов. Статус индивидуального предпринимателя могут получить граждане любых иностранных государств — при условии наличия у них разрешения на временное проживание в России или вида на жительство³⁶. Следовательно, если индивидуальные предприниматели не являются гражданами одного

из перечисленных выше государств, они вправе применять только общий режим налогообложения или один из доступных им специальных налоговых режимов.

Традиционно в разъяснениях финансового органа подчеркивается, что НПД введен в целях:

- обеспечения благоприятных условий ведения предпринимательской деятельности;
- предоставления возможности вести предпринимательскую деятельность в рамках правового поля;
- легализации доходов граждан³⁷.

Отмечается также, что к основным принципам НПД относятся простота и удобство. Очевидно, что последнее является определяющим условием регистрации физических лиц, не являющихся ИП, в качестве плательщиков НПД. Так, становясь индивидуальным предпринимателем, физическое лицо принимает на себя все сопутствующие риски и связанные с ведением предпринимательской деятельности дополнительные обязанности, в том числе по ведению учета доходов и расходов (или ведению бухгалтерского учета в полном объеме). Между тем физическое лицо, не обладающее указанным статусом, но извлекающее доход, зачастую не готово к подобного рода обременениям. Таким образом, на одной чаше весов оказывается риск привлечения к ответственности за неуплату налога с получаемого дохода, а на другой — необходимость тратить временные, финансовые и иные ресурсы на регистрацию в качестве ИП, ведение учета, составление и представление отчетности. С учетом несовершенства существующей системы идентификации физических лиц, ведущих деятельность без статуса ИП, граждане зачастую готовы пойти на соответствующий риск. Между тем максимально возможное нивелирование административных барьеров, наравне с возможностью ведения деятельности в правовом поле,

³⁴ Письмо ФНС России от 19.04.2019 № СД-4-3/7496@ «Об отдельных вопросах, связанных с применением НПД» // Нормативные акты для бухгалтера. 2019. № 11.

³⁵ Ч. 3 ст. 5 Закона № 422-ФЗ.

³⁶ Пп. «е» п. 1 ст. 22 Федерального закона от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» // СЗ РФ. 2001. № 33 (ч. I). Ст. 3431.

³⁷ См., например: письмо Минфина России от 24.02.2022 № 03-11-11/12806 «О применении НПД в отношении деятельности по сдаче в аренду нежилых помещений» // СПС «КонсультантПлюс».

способно склонить чашу весов в пользу легализации своих доходов. На сегодняшний день простота и удобство применения НДП достигаются за счет цифровизации — приложение «Мой налог» является центральным элементом рассматриваемого специального налогового режима, который, как следует ожидать, и обеспечит успешность реализации финансово-правового эксперимента.

Правовой режим мобильного приложения «Мой налог» в рамках налоговых отношений определяется статьей 3 Закона № 422-ФЗ. В части 1 названной статьи дается определение мобильного приложения «Мой налог»: это программное обеспечение федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, применяемое физическими лицами с использованием компьютерного устройства (мобильного телефона, смартфона или компьютера, включая планшетный компьютер), подключенного к информационно-телекоммуникационной сети «Интернет», в случаях, предусмотренных Законом № 422-ФЗ. Его анализ позволяет выделить три основных элемента, обеспечивающих функционирование указанного мобильного приложения:

- оператор мобильного приложения — Федеральная налоговая служба России;
- пользователь мобильного приложения — физическое лицо;
- необходимое для функционирования приложения техническое оборудование — компьютерное устройство, подключенное к сети «Интернет».

Вместе с тем, на наш взгляд, рассматриваемое определение не раскрывает самого главного — «функционала» мобильного приложения, т.е. того, зачем оно, собственно, нужно. Согласно ч. 1 ст. 3 Закона № 422-ФЗ мобильное приложение применяется в случаях, предусмотренных данным законом. Полагаем, что этого недостаточно для того, чтобы определение считалось полноценным, поскольку оно лишено конкретики.

Как бы то ни было, анализ положений Закона № 422-ФЗ позволяет сделать вывод, что мобильное приложение «Мой налог» используется налогоплательщиком:

- для постановки и снятия с учета в качестве плательщика НПД (ч. 4, 13 ст. 5);
- уполномочивания кредитных организаций и операторов электронных площадок, осуществляющих информационный обмен с налоговым органом, на реализацию предоставленных Законом № 422-ФЗ прав (ч. 3 ст. 1);
- корректировки ранее переданных налоговому органу сведений (ч. 4 ст. 8);
- предоставления налоговому органу права на направление в банк поручений на списание и перечисление средств с банковского счета налогоплательщика в счет уплаты в установленный срок налога, а также получение информации, которая необходима для реализации данного полномочия (ч. 5 ст. 11);
- передачи в налоговый орган информации о произведенных расчетах (ч. 2 ст. 14);
- формирования чека, его передачи покупателю (заказчику) (ч. 2 ст. 14).

Кроме того, «Мой налог» служит инструментом обратной связи для налоговых органов, которые посредством данного приложения направляют физическому лицу различные документы (информацию) и сведения (ч. 8 ст. 3), в том числе об отказе в постановке на учет (ч. 6–8 ст. 5), о постановке на учет (ч. 9 ст. 5), о сумме налога, подлежащей уплате по итогам налогового периода (ч. 2 ст. 11).

По информации ФНС России, на начало 2022 г. в Российской Федерации:

- было зарегистрировано более 4 млн самозанятых;
- их совокупный доход за время действия НПД составил более 882 млрд руб.;
- самозанятые сформировали более 610 млн чеков;
- ежедневно регистрировалось в качестве самозанятых более 7 тыс. человек³⁸.

³⁸ В России зарегистрировались 4 млн самозанятых // URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/11816919/#:~:text=Число%20зарегистрированных%20в%20качестве%20самозанятых,чек%20составляет%201%20446%20рублей (дата обращения: 01.03.2022).

Представляется, что данная цифра наглядно демонстрирует успешность проводимого эксперимента, и уже сейчас можно констатировать, что рассматриваемый специальный налоговый режим продолжит свое существование и после окончания установленного срока (2028 г.). При этом следует признать, что успешность НПД была обеспечена именно благодаря внедрению цифровых технологий, в частности мобильного приложения «Мой налог».

Объектом рассматриваемого специального налогового режима являются доходы от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), а налоговой базой — денежное выражение таких доходов. Следует отметить, что часть 2 ст. 6 Закона № 422-ФЗ содержит перечень доходов, которые не учитываются в составе объекта НПД. Так, согласно п. 1 не включаются в объект НПД доходы, полученные в рамках трудовых отношений. Таким образом, законодатель предусмотрел возможность совмещения НПД с трудовой деятельностью, доходы от которой облагаются НДФЛ по общим правилам. Как было разъяснено налоговым органом, Закон № 422-ФЗ не запрещает лицам, состоящим в трудовых отношениях с юридическим лицом, применять НПД в отношении доходов, получаемых от других юридических лиц по гражданско-правовым договорам³⁹.

Интересно отметить, что на основании п. 8 ч. 2 ст. 6 Закона № 422-ФЗ также не включаются в объект НПД доходы 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. Данная норма направлена на противодействие недобросовестным практикам налоговой оптимизации, связанной с подменой трудовых отношений гражданско-правовыми. При этом, как разъяснил финансовый орган, указанное ограничение не распространяется на случаи, когда физическое лицо — учредитель организации, с которой он не состоит в трудовых отношениях, оказывает ей какие-либо услуги (выполняет работы), в частности сдает организации в аренду движимое имущество⁴⁰, как самозанятой.

Не признаются объектом НПД и доходы, полученные государственными и муниципальными служащими, за исключением доходов от сдачи в аренду (наем) жилых помещений⁴¹. Из данной формулировки можно сделать вывод, что Закон № 422-ФЗ предоставил право государственным (муниципальным) служащим право применять НПД — пусть только в одном случае (при сдаче в аренду жилых помещений), однако важен сам факт, поскольку действующее законодательство о государственной (муниципальной) службе содержит достаточно жесткие ограничения по возможности получения «стороннего» дохода⁴². В иных случаях государственные (муниципальные) служащие не могут признаваться плательщиками НПД⁴³.

Кроме того, не признаются объектом налогообложения НПД доходы от продажи недвижимого имущества, транспортных средств, от передачи имущественных прав на недвижимое

³⁹ Письмо ФНС России от 28.08.2019 № СД-4-3/17127 «Об НПД и НДФЛ с доходов, полученных физлицами от организаций по гражданско-правовым договорам, если они состоят в трудовых отношениях с другой организацией» // Нормативные акты для бухгалтера. 2019. № 18.

⁴⁰ Письмо Минфина России от 10.03.2022 № 03-11-11/17390 «О применении НПД пенсионером при оказании организации, в которой он является учредителем, услуг по сдаче в аренду движимого имущества» // СПС «КонсультантПлюс».

⁴¹ П. 8 ч. 2 ст. 6 Закона № 422-ФЗ.

⁴² См., например: ст. 17 Федерального закона от 27.07.2004 № 79-ФЗ «О государственной гражданской службе Российской Федерации».

⁴³ См.: письмо Минфина России от 10.08.2020 № 03-11-11/69916 «О применении НПД государственными и муниципальными служащими в отношении доходов от сдачи в аренду (внаем) жилых помещений» // СПС «КонсультантПлюс»; письмо Минфина России от 20.02.2021 № 03-11-11/12123 «О применении НПД в отношении доходов государственных и муниципальных служащих» // СПС «КонсультантПлюс».

имущество (за исключением аренды (найма) жилых помещений), от продажи имущества, использовавшегося налогоплательщиками для личных, домашних и (или) иных подобных нужд, доходы в натуральной форме, а также ряд иных доходов⁴⁴.

Доходы признаются по кассовому методу, то есть на момент получения денежных средств или их поступления на банковский счет самозанятого (либо по его поручению на счета третьих лиц)⁴⁵. Такой подход значительно упрощает идентификацию момента получения дохода. Представляется, что применение метода начисления было бы излишне сложным для физических лиц, не обладающих статусом индивидуального предпринимателя.

Еще одной особенностью НПД является дифференциация ставок налога в зависимости от контрагента: доходы, полученные от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) физическим лицам, облагаются по ставке 4 %; индивидуальным предпринимателям для использования при ведении предпринимательской деятельности и юридическим лицам — по ставке 6 %.

Помимо пониженных (в сравнении с налогом на доходы физических лиц) ставок налога, применение НПД также освобождает самозанятого от уплаты страховых взносов. В частности, на основании абз. 2 ч. 1 и ч. 2 ст. 15 Закона № 422-ФЗ выплаты, производимые в отношении физического лица, которое не обладает правовым статусом индивидуального предпринимателя, не признаются объектом обложения страховыми взносами, плательщиками которых являются лица, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам⁴⁶. В свою

очередь, индивидуальные предприниматели освобождаются от уплаты страховых взносов за себя на основании ч. 11 ст. 2 Закона № 422-ФЗ. На первый взгляд, подобного рода льготы должны быть восприняты положительно. Вместе с тем существует ряд проблем.

Во-первых, необходимо отметить, что Закон № 422-ФЗ не позволяет индивидуальным предпринимателям уменьшать налогооблагаемую базу на сумму произведенных расходов, связанных с уплатой страховых взносов, как это сделано, например, в отношении упрощенной системы налогообложения. Например, индивидуальный предприниматель, реализующий товары юридическим лицам и применяющий НПД, получивший за 2022 г. доход в размере 1,5 млн руб., по итогам года в совокупности заплатит 900 тыс. руб. Вместе с тем индивидуальный предприниматель, получивший точно такой же доход, но применяющий УСН с объектом налогообложения «доходы», должен будет заплатить 844 789 руб., поскольку он имеет право уменьшить сумму взимаемого налога на 55 211 руб. страховых взносов⁴⁷. Таким образом, индивидуальному предпринимателю не всегда выгодно применять НПД.

Во-вторых, неуплата страховых взносов с доходов самозанятыми гражданами уменьшает уровень их социальных гарантий. Согласно пп. 3 п. 1 ст. 146 БК РФ 37 % всех поступлений от НПД зачисляются в бюджет Федерального фонда обязательного медицинского страхования, остальные 67 % — в бюджеты субъектов РФ⁴⁸. На основании Федерального закона от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации»⁴⁹ у плательщиков НДП есть право в добровольном порядке

⁴⁴ Ч. 2 ст. 6 Закона № 422-ФЗ.

⁴⁵ В соответствии с ч. 2 ст. 7 Закона № 422-ФЗ при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг, имущественных прав) на основании договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров с участием посредника в расчетах доход считается полученным налогоплательщиком в последний день месяца получения посредником денежных средств.

⁴⁶ При этом для организаций и индивидуальных предпринимателей, являющихся плательщиками страховых взносов, данное правило действует только при наличии у них чека, сформированного налогоплательщиком в порядке, предусмотренном ст. 14 Закона № 422-ФЗ.

⁴⁷ П. 3.1 ст. 346.21 НК РФ.

⁴⁸ П. 2 ст. 56 БК РФ.

уплачивать взносы на пенсионное страхование. Вместе с тем, на наш взгляд, это не решает основной проблемы. Полагаем, что подобный подход обоснован для лиц, для которых доход от самозанятости не является основным. Вместе с тем для граждан, связывающих свою деятельность исключительно с получением профессионального дохода, в конечном счете это может стать серьезной проблемой.

По общему правилу плательщик НПД на основании п. 1 ст. 12 Закона № 422-ФЗ имеет право уменьшить сумму причитающегося к уплате налога на налоговый вычет, максимальный размер которого не может превышать 10 тыс. руб. При этом сумма НПД уменьшается не напрямую, а посредством уменьшения ставки налога: в отношении доходов, полученных от физических лиц, не обладающих статусом ИП, применяется ставка 3 %, в отношении иных доходов — 4 %, то есть сумма налогового вычета определяется как соответствующая налоговой ставке в размере 2 и 1 % соответственно⁵⁰.

Особенность данной льготы заключается в том, что она применяется налоговым органом самостоятельно, т.е. в проактивном режиме, не требующем каких бы то ни было действий со стороны налогоплательщика. Это принципиально отличает налоговый вычет по НПД от других видов налоговых льгот, которые применяются на основании волеизъявления плательщика налога. В то же время не исключено, что на практике может возникнуть вопрос, будет ли налоговый орган нести какую-либо ответственность и подлежит ли возмещению материальный ущерб, нанесенный налогоплательщику,

в случае, если налоговый орган не уменьшит сумму НПД на сумму налогового вычета. С одной стороны, использование налоговой льготы носит диспозитивный характер, с другой — в рассматриваемом случае налоговое законодательство исключает необходимость волеизъявления налогоплательщика в применении льготы, возлагая обязанность по уменьшению суммы НПД на налоговый орган. Заметим, что на сегодняшний день судебная практика по указанному вопросу отсутствует. Вместе с тем мы не исключаем ее появления в будущем.

Еще одно отличие рассматриваемого налогового вычета заключается в том, что он предоставляется всего один раз — с исчерпанием новый вычет не предоставляется. Таким образом, налоговый вычет по НПД может рассматриваться в качестве *стимулирующей меры для новых налогоплательщиков*.

Анализируемый налоговый вычет, как следует из разъяснений налогового органа, также именуют «налоговый капитал» или «бонус»⁵¹. Указанный в п. 1 ст. 12 Закона № 422-ФЗ налоговый вычет, предоставляемый новым налогоплательщикам, часто именуют «первоначальным налоговым бонусом»⁵².

В период пандемии коронавирусной инфекции COVID-19 государство предприняло целый ряд мер, направленных на поддержку хозяйствующих субъектов. Одной из таких мер стало введение дополнительного налогового бонуса в размере МРОТ (12 130 руб.), который применялся сверх первоначального налогового вычета. Дополнительный налоговый бонус могли использовать самозанятые — пла-

⁴⁹ СЗ РФ. 2001. № 51. Ст. 4832.

⁵⁰ П. 2 ст. 12 Закона № 422-ФЗ.

⁵¹ Письмо ФНС России от 02.07.2020 № ЗГ-2-20/1294@ «Об уплате НПД с 1 июля 2020 г. по 31 декабря 2020 г.» // СПС «КонсультантПлюс».

⁵² Налоговый бонус для самозанятых в 2020 году // URL: www.nalog.gov.ru/rn07/news/tax_doc_news/10255970/#:~:text=Первоначальный%20налоговый%20вычет%2C%20или%20бонус,только%20частично%20уменьшал%20ежемесячные%20начисления (дата обращения: 01.03.2022).

⁵³ При условии отсутствия у налогоплательщика недоимки по налогу и (или) задолженности по соответствующим пеням сумма налога. В случае же наличия у налогоплательщика недоимки и (или) задолженности указанный налоговый вычет подлежал зачету налоговым органом в счет погашения указанных недоимки и (или) задолженности, а после их погашения — в счет сумм налога, подлежащего уплате с 1 июля по 31 декабря 2020 г.

тельщики НПД⁵³ в отношении суммы налога, который подлежал уплате в период с 1 июля по 31 декабря 2020 г., а в случае неполного использования бонуса остаток вычета можно было применить для уменьшения суммы налога с 1 января 2021 г.⁵⁴ Как было отмечено налоговым органом, сумму дополнительного налогового бонуса нельзя было перечислить на карту или использовать на иные нужды, кроме как на уплату НПД. Нельзя было погасить им и иные налоги, в том числе транспортный налог или налог на имущество⁵⁵.

Следовательно, можно сделать вывод, что *налоговый бонус — это вид налоговой льготы, представляющий собой налоговый вычет, определяемый как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, предоставляемый налогоплательщику один раз за период осуществления налогооблагаемой деятельности и применяемый налоговым органом без волеизъявления налогоплательщика.*

Налоговый бонус может быть:

— первоначальным — предоставляется вновь зарегистрированным налогоплательщикам в целях стимулирования легализации их доходов;

— дополнительным — предоставляется государством в связи с теми или иными непредвиденными обстоятельствами и применяется сверх первоначального налогового бонуса.

Подводя итог, можем сделать вывод, что налог на профессиональный доход представляет собой особый специальный налоговый режим — единственный, который могут применять физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями⁵⁶. Особенность НПД проявляется в наличии таких факультативных элементов юридического состава, как уполномоченный субъект (оператор электронной площадки и (или) кредитная организация), цифровая подсистема (мобильное приложение «Мой налог») и особого вида налоговых льгот — налогового бонуса. Кроме того, в рамках рассматриваемого специального налогового режима происходит трансформация правового статуса налогового органа — ему делегируется часть прав и обязанностей налогоплательщика, в частности право на направление в банк поручения на списание и перечисление средств с банковского счета налогоплательщика в счет уплаты налога, а также право на уменьшение суммы причитающегося к уплате налога на сумму налогового бонуса.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. В России зарегистрировались 4 млн самозанятых // URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/11816919/#:~:text=Число%20зарегистрированных%20в%20качестве%20самозанятых,чек%20составляет%201%20446%20рублей (дата обращения: 01.03.2022).
2. *Василишина П. Ю.* Пределы цифровизации: опыт России и Франции в сборе информации о налогоплательщике в социальных сетях // *Финансовое право.* — 2021. — № 12. — С. 45–48.
3. *Зуйкова Н. В.* Может ли применяться НПД при оказании риелторских услуг? // СПС «КонсультантПлюс».
4. *Налоговое право : учебник / отв. ред. Е. Ю. Грачева, О. В. Болтинова.* — 3-е изд., перераб. и доп. — М. : Проспект, 2020. — 304 с.

⁵⁴ Федеральный закон от 08.06.2020 № 166-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в целях принятия неотложных мер, направленных на обеспечение устойчивого развития экономики и предотвращение последствий распространения новой коронавирусной инфекции» // СЗ РФ. 2020. № 24. Ст. 3740.

⁵⁵ Налоговый бонус для самозанятых в 2020 году.

⁵⁶ *Налоговое право : учебник / отв. ред. Е. Ю. Грачева, О. В. Болтинова.* 3-е изд., перераб. и доп. М. : Проспект, 2020. С. 268.

5. Налоговый бонус для самозанятых в 2020 году // URL: www.nalog.gov.ru/rn07/news/tax_doc_news/10255970/#:~:text=Первоначальный%20налоговый%20вычет%2C%20или%20бонус,только%20частично%20уменьшал%20ежемесячные%20начисления (дата обращения: 01.03.2022).
6. По каким видам деятельности необходима обязательная регистрация в качестве индивидуального предпринимателя // URL: <https://www.glavbukh.ru/hl/336200-po-kakim-vidam-deyatelnosti-neobhodima-obyazatel'naya-registratsiya-v-kachestve-individualnogo> (дата обращения: 01.03.2022).
7. Савинов К. А., Лаврентьев А. Р. Налог на профессиональный доход: первые итоги двухлетнего эксперимента // Финансовое право. — 2021. — № 6. — С. 26–30.
8. Сафонов А. Л., Песков С. О. Неформальная занятость: основные тренды и влияние пандемии COVID-19 // Социальное и пенсионное право. — 2022. — № 1. — С. 11–19.
9. Ситник А. А. Самозанятые лица как субъекты налоговых правоотношений // Законы России: опыт, анализ, практика. — 2018. — № 3. — С. 31–35.
10. Специальный налоговый режим для самозанятых граждан «Налог на профессиональный доход» // URL: <https://npd.nalog.ru/> (дата обращения: 01.03.2022).

Материал поступил в редакцию 1 марта 2022 г.

REFERENCES (TRANSLITERATION)

1. V Rossii zaregistrirovalis 4 mln samozanyatykh // URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/11816919/#:~:text=Chislo%20zaregistrirovannykh%20v%20kachestve%20samozanyatykh,chet%20sostavlyayet%201%20446%20rubley (data obrashcheniya: 01.03.2022).
2. Vasilishina P. Yu. Predely tsifrovizatsii: opyt Rossii i Frantsii v sbore informatsii o nalogoplatel'shchike v sotsialnykh setyakh // Finansovoe pravo. — 2021. — № 12. — С. 45–48.
3. Zuykova N. V. Mozhets li primenyatsya NPD pri okazanii rieltorskiykh uslug? // SPS «KonsultantPlyus».
4. Nalogovoe pravo: uchebnyk / otv. red. E. Yu. Gracheva, O. V. Boltinova. — 3-e izd., pererab. i dop. — М.: Prospekt, 2020. — 304 s.
5. Nalogovyy bonus dlya samozanyatykh v 2020 godu // URL: www.nalog.gov.ru/rn07/news/tax_doc_news/10255970/#:~:text=Pervonachal'nyy%20nalogovyy%20vychet%2C%20ili%20bonus,tolko%20chastichno%20umenshal%20ezhemesyachnye%20nachisleniya (data obrashcheniya: 01.03.2022).
6. Po kakim vidam deyatel'nosti neobkhodima obyazatel'naya registratsiya v kachestve individualnogo predprinimatel'ya // URL: <https://www.glavbukh.ru/hl/336200-po-kakim-vidam-deyatelnosti-neobhodima-obyazatel'naya-registratsiya-v-kachestve-individualnogo> (data obrashcheniya: 01.03.2022).
7. Savinov K. A., Lavrentev A. R. Nalog na professional'nyy dokhod: pervye itogi dvukhletnego eksperimenta // Finansovoe pravo. — 2021. — № 6. — С. 26–30.
8. Safonov A. L., Peskov S. O. Neformalnaya zanyatost: osnovnyye trendy i vliyaniye pandemii COVID-19 // Sotsialnoye i pensionnoye pravo. — 2022. — № 1. — С. 11–19.
9. Sitnik A. A. Samozanyatyye litsa kak subekty nalogovykh pravootnosheniy // Zakony Rossii: opyt, analiz, praktika. — 2018. — № 3. — С. 31–35.
10. Spetsial'nyy nalogovyy rezhim dlya samozanyatykh grazhdan «Nalog na professional'nyy dokhod» // URL: <https://npd.nalog.ru/> (data obrashcheniya: 01.03.2022).