

ЭКОНОМИЧЕСКИЕ НАУКИ

Научная статья
УДК 336.201

<https://doi.org/10.25198/2077-7175-2025-5-21>

АНАЛИЗ ПРАВОПРИМЕНИТЕЛЬНОЙ ПРАКТИКИ ПО НАЛОГУ НА ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЙ ДОХОД: РОССИЙСКИЙ И ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

М. А. Городилов

Пермский государственный национальный исследовательский университет, Пермь, Россия
e-mail: gorodilov59@yandex.ru

И. Н. Гуров

Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова, Москва, Россия
e-mail: ingurov@mail.ru

Н. А. Кустов

Пермский государственный национальный исследовательский университет, Пермь, Россия
e-mail: parolaks@yandex.ru

Аннотация. Актуальность выбранной темы определяется динамикой числа самозанятых, применяющих льготный налоговый режим – налог на профессиональный доход. Наблюдаемая тенденция увеличения числа правоприменительных актов, принимаемых арбитражными судами в рамках исследуемой категории дел, свидетельствует о необходимости теоретического обобщения практики в целях выработки единых подходов, которые могли бы использоваться налоговыми органами и налогоплательщиками в целях недопущения развития растущей динамики налоговых споров и обеспечения правовой определенности. В более раннем исследовании [2] одного из авторов настоящей статьи был сделан вывод о том, что правовая определенность является важнейшим атрибутом налоговых отношений в условиях рыночной экономики. Затрагивая публично-правовую и общественно-экономическую сферу, принцип правовой определенности в отрасли налогового законодательства обеспечивает предсказуемость поведения участников налоговых правоотношений, одним из которых является государство, а также устойчивость не только фискально-бюджетной и финансовой систем, но и инвестиционную привлекательность, экономическую стабильность, равенство субъектов предпринимательской деятельности в части определения справедливой величины налоговой нагрузки, соразмерность распределения налогового бремени в обществе. Все вышеизложенное важно в целях недопущения произвола по отношению к налогоплательщикам со стороны государственных органов, включая финансово-налоговые и судебные, обеспечивает экономическую, социальную и политическую стабильность государственных устоев. В продолжение ранее проведенного исследования, в настоящей статье справедливость данного вывода подлежит проверке на основе анализа правоприменительной практики по налогу на профессиональный доход – налоговому режиму, который стремительно набирает популярность среди трудоспособного населения России; при этом отечественную практику целесообразно сопоставить и с опытом зарубежных стран, что и составляет цель исследования. Теоретической и методологической основой исследования послужили труды ведущих отечественных и зарубежных ученых-экономистов и правоведов, рассматривающих данную проблему через призму публично-правовых и общественно-экономических отношений, законодательные и нормативные акты Российской Федерации, зарубежных стран, аналитические данные ФНС, аналитические и информационные материалы, опубликованные в российской и зарубежной периодической печати и представленные в компьютерной сети Internet, материалы судебной практики, в том числе зарубежной. В качестве методического инструментария исследования применялись общенаучные методы познания: наблюдения, абстрагирования, дедукции и индукции, сравнительного анализа, группировки данных, обобщения теоретического и фактического материала. Научная новизна исследования состоит в рассмотрении феномена самозанятости через призму публичного налогово-

правового регулирования в целях выработки критериев обоснованной налоговой оптимизации. В результате исследования разработан рекомендуемый к применению стандарт доказывания, который призван обеспечить правовую определенность в вопросе налогообложения доходов, получаемых самозанятыми, что особенно важно в условиях публично-правовой сферы бюджетно-налогового регулирования, который может применяться как налогоплательщиками, так и правоприменительными органами, что обуславливает практическую значимость работы. Направления дальнейших исследований могут быть связаны с разработкой количественных показателей, которые могут быть положены в основу матрицы налоговых рисков, а также развитием налогового законодательства на основе метода сравнительного правоведения, используя опыт зарубежных стран.

Ключевые слова: налогообложение, принципы налогообложения, налог на профессиональный доход, налоговая нагрузка.

Для цитирования: Гордилов М. А., Гуров И. Н., Кустов Н. А. Анализ правоприменительной практики по налогу на профессиональный доход: российский и зарубежный опыт // Интеллект. Инновации. Инвестиции. – № 5. – С. 21–39. – <https://doi.org/10.25198/2077-7175-2025-5-21>.

Original article

ANALYSIS OF LAW ENFORCEMENT PRACTICE ON PROFESSIONAL INCOME TAX: RUSSIAN AND FOREIGN EXPERIENCE

M. A. Gorodilov

Perm State National Research University, Perm, Russia

e-mail: gorodilov59@yandex.ru

I. N. Gurov

Lomonosov Moscow State University, Moscow, Russia

e-mail: ingurov@mail.ru

N. A. Kustov

Perm State National Research University, Perm, Russia

e-mail: parolaks@yandex.ru

Abstract. The relevance of the chosen topic is determined by the dynamics of the number of self-employed persons applying a preferential tax regime – tax on professional income. The observed trend of increasing the number of law enforcement acts adopted by arbitration courts within the framework of the studied category of cases indicates the need for a theoretical generalization of practice in order to develop uniform approaches that could be used by tax authorities and taxpayers in order to prevent the development of growing dynamics of tax disputes and ensure legal certainty. In an earlier study [2] by one of the authors of this article, it was concluded that the latter is the most important attribute of tax relations in a market economy. Affecting the public-law and socio-economic sphere, the principle of legal certainty in the tax legislation ensures predictability of behavior of participants in tax legal relations, one of which is the state, as well as stability of not only the fiscal-budgetary and financial systems, but also investment attractiveness, economic stability, equality of business entities in terms of determining the fair amount of the tax burden, proportionality of distribution of the tax burden in society. All of the above is important in order to prevent arbitrariness in relation to taxpayers on the part of government agencies, including financial-tax and judicial ones, ensures economic, social and political stability of state foundations. In continuation of the previously conducted study, in this article the validity of this conclusion is subject to verification based on the analysis of law enforcement practice on the tax on professional income – a tax regime that is rapidly gaining popularity among the working-age population of Russia; at the same time, it is advisable to compare domestic practice with the experience of foreign countries, which is the purpose of the study. The theoretical and methodological basis of the study were the works of leading domestic and foreign economists and lawyers who consider this problem through the prism of public-legal and socio-economic relations, legislative and regulatory acts of the Russian Federation, foreign countries, analytical data of the Federal Tax Service, analytical and information materials published in Russian and foreign periodicals and presented on the Internet, materials of judicial practice, including foreign. General scientific methods of cognition were used as methodological tools of the study:

observation, abstraction, deduction and induction, comparative analysis, data grouping, generalization of theoretical and factual material. The scientific novelty of the study consists in considering the phenomenon of self-employment through the prism of public tax and legal regulation in order to develop criteria for justified tax optimization. As a result of the study, a recommended standard of proof was developed, which is designed to ensure legal certainty in the issue of taxation of income received by the self-employed, which is especially important in the public-law sphere of budgetary and tax regulation, which can be applied by both taxpayers and law enforcement agencies, which determines the practical significance of the work. Directions for further research may be related to the development of quantitative indicators that can be used as the basis for the tax risk matrix, as well as the development of tax legislation based on the comparative law method, using the experience of foreign countries.

Key words: taxation, principles of taxation, tax on professional income, tax burden.

Cite as: Gorodilov, M. A., Gurov, I. N., Kustov, N. A. (2025) [Analysis of law enforcement practice on professional income tax: Russian and foreign experience]. *Intellect. Innovacii. Investicii* [Intellect. Innovations. Investments]. Vol. 5, pp. 21–39. – <https://doi.org/10.25198/2077-7175-2025-5-21>.

Введение

Наблюдаемая положительная динамика числа российских граждан, применяющих специальный налоговый режим «Налог на профессиональный доход», свидетельствует о его резко возросшей по-

пулярности. Так, по данным ФНС по состоянию на 31.03.2025 в России насчитывалось 13,0 млн чел. самозанятых, при этом каждый год наблюдается их устойчивый рост, отраженный на рисунке 1¹.

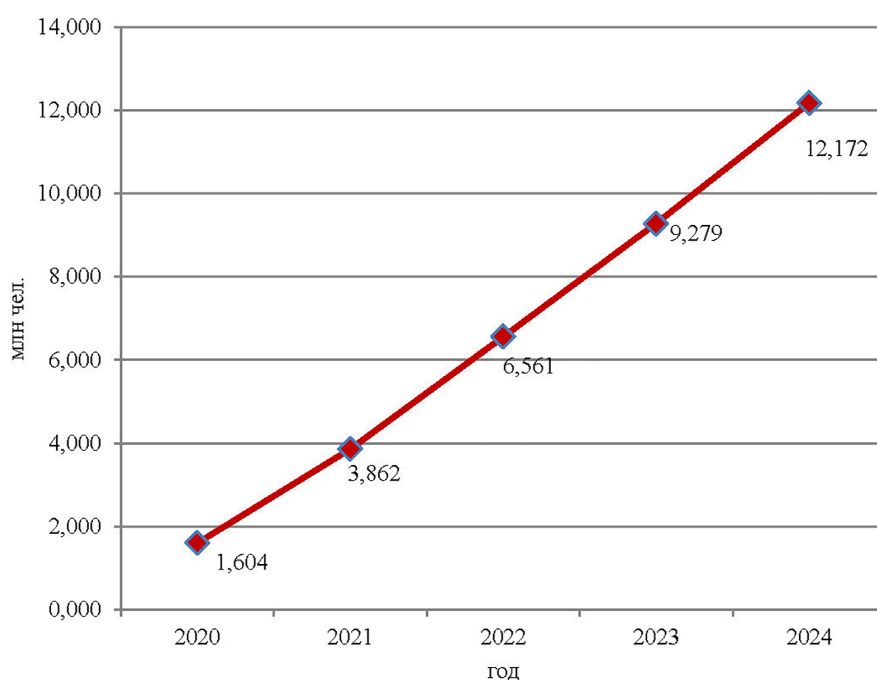


Рисунок 1. Динамика числа самозанятых граждан, зафиксировавших свой статус и применяющих специальный налоговый режим «Налог на профессиональный доход» по данным ФНС, млн чел.

Источник: разработано авторами на основе Сведений о количестве самозанятых граждан, зафиксировавших свой статус и применяющих специальный налоговый режим «Налог на профессиональный доход» – URL: <https://rmsp.nalog.ru/statistics2.html> (дата обращения: 06.04.2025)

¹ Сведения о количестве самозанятых граждан, зафиксировавших свой статус и применяющих специальный налоговый режим «Налог на профессиональный доход» / Единый реестр субъектов малого и среднего предпринимательства. – URL: <https://rmsp.nalog.ru/statistics2.html> (дата обращения: 06.04.2025).

Частично данный рост может быть объясним с научной и практической точек зрения осознанной необходимостью трудоспособного населения «выйти из тени» для занятия личным предпринимательством, как на то изначально нацеливала концепция законопроекта перед принятием рассматриваемого закона². Однако рост числа плательщиков на профессиональный доход связан со все более широким применением бизнес-сообществом инструментов налоговой оптимизации, искусственно снижающих налоговую нагрузку с использованием труда самозанятых, что в масштабах страны может создавать угрозу финансовой системе и экономической безопасности государства. В целом, описанные эффекты говорят о том, что, с одной стороны, введение налога на профессиональ-

ный доход способствует выходу экономики из тени, с другой стороны – создает условия для использования налоговых лазеек другими участниками хозяйственной жизни. М. Ю. Головин и соавторы отмечают, что в структурной перестройке российской экономики должна принимать участие и бюджетно-налоговая политика [1], в связи с чем следует особое внимание уделять и положительным, и негативным последствиям изменений в налоговом регулировании.

Распространению налоговых схем активно противодействуют фискальные и судебные органы. Наблюдаемая тенденция увеличения числа правоприменительных актов, принимаемых арбитражными судами в рамках исследуемой категории дел, изображенная на рисунке 2, свидетельствует о необходи-

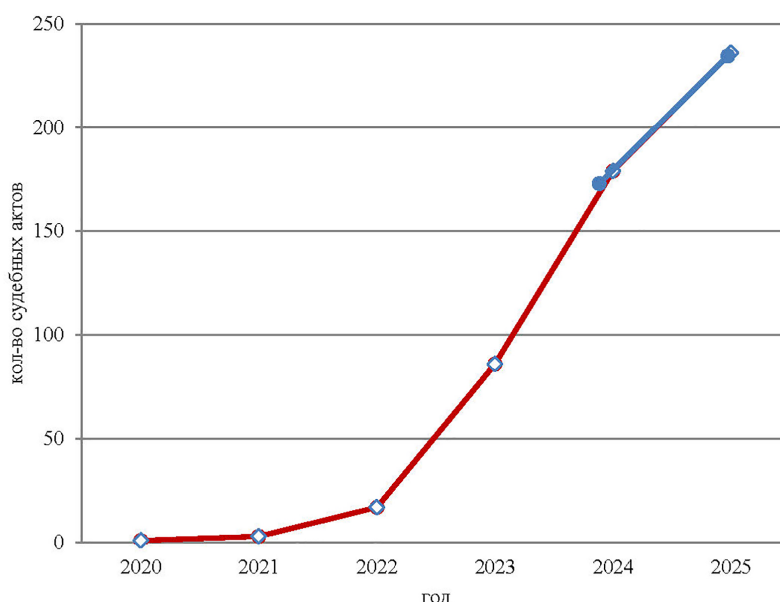


Рисунок 2. Динамика количества судебных актов за 2020–2025 гг., содержащих одновременно слова «налог», «профессиональный», «доход», «самозанятый», в категории дел «Споры, связанные с применением налогового законодательства» (код 25) по данным отбора, произведенного авторами статьи на основе банка решений арбитражных судов

Примечание. Прогноз данных на 2025 г. получен на основе расчета соотношения количества судебных актов по исследуемой теме, вынесенных за период с 01.01.2025 по 11.03.2025 (29) в сравнении с тем же показателем за аналогичный период прошлого года (22), умноженного на итоговое количество судебных актов за 2024 год (179). Таким образом, в 2025 г. прогнозируемый рост исследуемого показателя составит 131,8% по сравнению с 2024 г.

Источник: разработано авторами на основе банка решений арбитражных судов – URL: <https://ras.arbitr.ru/> (дата обращения: с 24.02.2025 по 11.03.2025)

² О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» в городе федерального значения Москве, в Московской и Калужской областях, а также в Республике Татарстан (Татарстан): Законопроект № 551845-7 // Официальный сайт система обеспечения законодательной деятельности. – URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/551845-7?ysclid=lw0325qjdn7644536> (дата обращения: 21.04.2024); О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход»: Федеральный закон от 27.11.2018 № 422-ФЗ (с изм. и доп.) // КонсультантПлюс. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_311977/ (дата обращения: 31.03.2025).

мости теоретического обобщения практики в целях выработки единых подходов, которые могли бы использоваться налоговыми органами и налогоплательщиками в целях недопущения развития растущей динамики налоговых споров. В понимании того, *quod licet Jovi, non licet bovi*³, иными словами, разумных пределов налоговой оптимизации, может оказаться полезным изучение и сравнение уже накопленного отечественного и зарубежного опыта, о котором пойдет речь в настоящей статье.

Определенность налогово-правового регулирования как фактор обеспечения устойчивости правоприменительной практики

Общий для всех обязательных платежей принцип формальной определенности норм, закрепленный в п. 6 ст. 3 НК РФ, имеющий крайне важное значение для устойчивости налоговой политики, раскрыт в Определении Верховного Суда РФ от 26.12.2017 № 305-КГ17-12383 (впоследствии изложен также и в Обзоре судебной практики Верховного Суда РФ № 1 (2018), утвержденного Президиумом Верховного Суда РФ 28.03.2018)⁴: «...для отношений по уплате фискальных сборов в правовом государстве принципиально важным является соблюдение требования определенности правового регулирования, заключающейся в конкретности, ясности и недвусмысленности нормативных установлений, что призвано обеспечить лицу, на которое законом возлагается та или иная обязанность, реальную возможность предвидеть в разумных пределах последствия своего поведения в конкретных обстоятельствах».

В связи с этим, представляется важным научно обоснованный А. В. Демин тезис о том, что, будучи неопределенным, налогово-правовое регулирование не способно выполнять функцию распределения бремени публичных расходов на основе принципов справедливости, равенства и всеобщности, а, следовательно, утрачивая соответствующие качественные характеристики, оно превращается в свою прямую противоположность — в механизм квазизакономерного изъятия частной собственности без должных правовых оснований и с неясными целями. Ссылаясь на положения, сформулированные Конституционным

Судом РФ еще в 2000 г.⁵, А. В. Демин предупреждает о том, что расплывчатость налоговых норм может приводить к произвольному и дискриминационному применению таких норм со стороны государственных органов и должностных лиц и тем самым — к нарушению принципов правового государства и юридического равенства, а также требования равенства налогообложения; следовательно, налог, предусмотренный в нормах, «дефектных» с точки зрения требований юридической техники, не может считаться законно установленным. Публичность налоговых правоотношений, безвозмездный характер изъятия налогов в пользу государства по А. В. Демину, обуславливают и наличие повышенного стандарта к установлению правовой определенности в соответствующей отрасли законодательства («...в сфере налогового права требование определенности выражается более категорично...»). Только это обеспечивает нахождение всех участников рынка — налогоплательщиков в одинаковых экономических, конкурентных условиях, не допуская дискриминации [3]. (Подробнее вопрос о правовой определенности норм налогового законодательства раскрыт в статье одного из авторов [2]).

Однако специалисты, знакомые с правоприменительной практикой разрешения налоговых споров, склоняются к общему мнению о том, что в данной сфере зачастую оказываются решающими не формально определенные, «сухие» нормы права, а судебные доктрины, призывающие к деловой цели, недопущению злоупотребления правом и т. д.⁶, с которыми большинство граждан, вовлекаемых в «самозанятость», не знакомы. И очень часто налоговый спор рассматривается и разрешается вокруг ключевого вопроса о том, является ли используемый налогоплательщиком механизм снижения налогового бремени, хотя и формально соответствующий закону, искусственно созданным исключительно для реализации одной-единственной цели — минимизации налогообложения, а потому, по мнению судов, не подлежащим применению? Либо он имеет под собой разумную деловую цель, а потому может быть применен в спорной ситуации? Данная проблема, имеющая важное научное и практическое значение, особенно актуальна для вопроса, связанно-

³ Что позволено Юпитеру, не позволено Быку (пер. с лат.).

⁴ Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 1 (2018) (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 28.03.2018) // КонсультантПлюс. — URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_294792/ (дата обращения: 02.04.2025).

⁵ Постановление Конституционного Суда РФ от 28 марта 2000 г. № 5-П «По делу о проверке конституционности подп. «к» п. 1 ст. 5 Закона РФ «О налоге на добавленную стоимость» в связи с жалобой Закрытого акционерного общества «Конфетти» и гражданки И.В. Савченко» // КонсультантПлюс. — URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_26660/ (дата обращения: 02.04.2025).

⁶ Небезынтересно, что Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой льготы», основные положения которого «перекочевали» в статью 54.1 Налогового кодекса РФ, по-прежнему упоминаются в судебных актах. *Примеч. авт.*

го с правомерностью использования механизма льготного налогообложения, который априори несет в себе налог на профессиональный доход (далее – НПД).

Анализ правоприменительной практики по налогу на профессиональный доход в научной и специальной литературе

В научной и специальной литературе сложились следующие мнения авторов вокруг изучаемой проблемы.

Г. Р. Султанов отмечает то, что проблема перевода работников в статус самозанятых в целях минимизации налоговой нагрузки на бизнес является весьма актуальной [18]. В. В. Житаев [8], И. В. Ершова и соавт. [6], а также Л. В. Зайцева [9] констатируют, что незаконные налоговые схемы с участием «лжесамозанятых» несут в себе серьезные последствия для государственного устройства, стабильности рынка, усиливая неравенство субъектов предпринимательской деятельности, угнетая конкуренцию, не обеспечивая социальную защищенность населения, а, значит, требуют принятия по отношению к ним мер, направленных на их пресечение. К. А. Пономарева и соавт. указывают на то, что у недобросовестных налогоплательщиков есть возможность перевода работников в статус самозанятых при сохранении трудовых обязанностей с новой организацией, имеющей тот же состав учредителей, руководителей и оказывающих услуги по тому же адресу [14]. Цель этого – незаконная минимизация налоговой нагрузки [7]. Причем аналогичная проблема существует не только в России, но и за рубежом (Великобритания, Италия и др.), что усматривается из исследований С. Barnard и соавт. [20], М. Faioli и соавт. [21], А. Moran [22], J. Wickham и соавт.⁷ и др. В англоязычной научной литературе исследуемый феномен именуется как *bogus* (реже – *sham*) *self-employment* (пер. «фиктивная самозанятость»); в итальянской – *collaborazione coordinata e continuativa* («CoCoCo») (пер. «скоординированное и постоянное сотрудничество»). При этом зарубежные исследователи особо отмечают, что лжесамозанятость является проявлением нецивилизованного рынка труда, в рамках которого физические лица выполняют зачастую крайне сложную, а порой и неквалифицированную работу, имеют низкий уровень дохода, социально не защищены, готовы мириться с полным отсутствием пенсионного обеспечения при наступлении старости. Есть наблюдения, показываю-

щие психологический портрет самозанятых, которые по окончании трудового пути оказываются разочарованными их социальным статусом и ранее выбранной профессией. Это происходит потому, что в ряде отраслей доля самозанятых очень высока (например, в строительной отрасли Великобритании их уровень достигает 54% от общего числа занятых, поскольку привлечение самозанятых позволяет обеспечивать гибкость в численности персонала, что очень удобно нанимателям в условиях негативного влияния экономических циклов на строительные фирмы в периоде спада инвестиционно-деловой активности и платежеспособности заказчиков). Делается важный вывод о том, что *выбор профессии даже может предопределять участие будущих работников в статусе самозанятых с той или иной степенью вероятности*⁸. Лжесамозанятость приводит к «дегенеративной» конкуренции, поскольку существенное снижение расходов на персонал и налоги при применении схемы создают безусловные конкурентные преимущества, вытесняя с рынка добросовестных участников; и, спустя время, при условии отсутствия государственного вмешательства на рынке остаются только те игроки, которые неизменно используют труд самозанятых, что и наблюдается в настоящее время в строительной отрасли Великобритании⁹. Фактически такая ситуация может складываться в любой конкурентной отрасли с высокой долей затрат на оплату труда, так как различия в затратах будут определять, какие фирмы останутся в этой отрасли.

Е. Е. Смирнова обобщает известные современной судебной практике признаки подмены трудовых отношений (длительность свыше 3 мес.; заключение договоров лишь с одним заказчиком; однотипность и повторяемость функций, выполняемых физическими лицами для конкретного выгодоприобретателя; одновременная массовая постановка физических лиц, подконтрольных одной организации, на учет в качестве самозанятых и др.). На наш взгляд, заслуживает внимания предложение автора в части создания скоринговой системы – «алгоритма оценки налоговых рисков лица, применяющего НПД» в мобильном приложении «Мой налог», который информировал бы самозанятых о наличии риска подмены трудовых отношений и экономических последствиях участников налоговой схемы [17]. Н. В. Рубан-Лазарева указывает на наличие рисков работы с самозанятыми при достижении определенных количественных показателей в соответствии с Приказом Министерства труда и социальной

⁷ Wickham, James & Bobek, Alicja (2016) Bogus self-employment in the Irish construction industry. 10.13140/RG.2.1.4072.0248.

⁸ Там же.

⁹ Там же.

защиты Российской Федерации № 40н от 02.02.2024: заключение договоров более чем с 10-ю самозанятыми; среднемесячный размер выплат на самозанятого, превышающий 20 тыс. р.; продолжительность выплат, составляющая более 3 мес. [16]. В то же время следует отметить, что количественные характеристики численности договоров с самозанятыми могут зависеть от размера компании и численности ее сотрудников, а средний размер оплаты – от характера услуги и общего уровня цен. Е. В. Лунева и соавт. рассматривают достаточно распространенную схему, при которой вместо приема на работу с условием об испытательном сроке будущему работнику предлагают сначала заключить гражданско-правовой договор с уплатой НПД вместо НДФЛ [11]. Отражение в первичных документах «должностей» самозанятых, их работа по заранее определенному графику, по мнению Е. Н. Лысенковой, могут быть первыми [но не единственными. – Авт.] признаками подмены трудовых отношений [12].

М. В. Казакова отмечает, что возникает спор о «переквалификации» такого договора и установлении фактических трудовых правоотношений, суды руководствуются положениями тех же норм, которые применяются при рассмотрении споров об установлении факта трудовых правоотношений с гражданами, не имеющими регистрации в качестве самозанятых, и заключившими с фактическим работодателем договор возмездного оказания услуг. Среди них ученый выделяет: ст. 11, 15, 16, 19.1, 56, 67 Трудового кодекса Российской Федерации, а также разъяснения Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 29.05.2018 № 15 «О применении судами законодательства регулирующего труд работников, работающих у работодателей-физических лиц и у работодателей – субъектов малого предпринимательства, которые отнесены к микропредприятиям» [10].

Ю. С. Деткова рассматривает аспекты *организационной, инфраструктурной зависимости, а также особенностей расчетов*, которые могут служить маркерами для идентификации «опасных» отношений, подпадающих под налогово-трудовые [4]. Идентичный набор маркеров мы наблюдаем и в относительно недавних разъяснениях ФНС¹⁰. Заметим, что

в законе их нет, но данная позиция, представляющая собой лишь мнение одной стороны судебного спора, мы зачастую наблюдаем и во многих недавних судебных решениях (дела №№ А35-10624/2022, А45-7788/2024, А69-2620/2024, А09-2092-2024, А60-28456/2024 и др.¹¹). Это может означать то, что набор признаков, предложенный ФНС в комментируемом письме, является в достаточной степени устойчивым и повторяющимся в правоприменительных актах, т.е. образующим некую *квази-нормативно-правовую* конструкцию. Однако является ли приведенный выше перечень признаков полным, точным, если даже в более позднем письме того же ведомства мы видим иной их состав, но уже при полном отсутствии какой-либо классификации и (или) кодификации¹²? Ученые уверены, что наличие последних было бы немаловажным в целях признания методических подходов научными, системными, обоснованными.

А. В. Никитин и соавт. в своей работе приводят, пожалуй, наиболее детализированный перечень, состоящий из *28 (!) признаков*, на основе которых налоговые и правоохранительные органы выявляют факты уклонения от уплаты налогов, страховых взносов, осуществляемого с использованием подмены трудовых отношений гражданско-правовыми в рамках НПД [13]. Кроме тех из них, которые имеют очевидный и бесспорный характер, например, таких как распространение на самозанятого локальных актов работодателя, подчинение плательщика НПД установленному работодателем режиму труда и отдыха и др., исследователь выделяет ряд признаков, которые имеют вероятностный, далеко не бесспорный, а порой даже и *субъективно-оценочный характер*, таких как: обеспечение заказчиком плательщика НПД рабочим местом, спецодеждой, инвентарем, рабочим инструментом, техническими средствами, материалами; совпадение предмета гражданско-правовых договоров с самозанятыми с основным видом деятельности заказчика; возможность привлечения самозанятых к материальной ответственности и др. [там же]. И последнее вызывает вполне обоснованные вопросы у профессионального сообщества, поскольку договорная конструкция выполнения работ

¹⁰ Об оценке налоговых рисков при выборе контрагентов, в частности при привлечении к выполнению работ граждан, применяющих НПД, и о передаче плательщиком НПД чека покупателю (заказчику): Письмо ФНС № АБ-4-20/13183@ от 16.09.2021 // КонсультантПлюс. – URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=QUEST&n=206708#FuCfviUm2gTbhdMr> (дата обращения: 09.04.2025).

¹¹ Здесь и далее: авторы используют в работе судебные акты, полученные при исследовании Картотеки арбитражных дел, размещенной на сайте <http://kad.arbitr.ru>.

¹² О направлении информации по проведению мероприятий налогового контроля по НПД: Письмо ФНС № ЕА-4-15/4674 от 15.04.2022 // КонсультантПлюс. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_415304/ (дата обращения: 09.04.2025). Указанный документ выделяет следующие признаки трудовых отношений: достижение сторонами соглашения о личном выполнении работником определенной, заранее обусловленной трудовой функции в интересах, под контролем и управлением работодателя; подчинение работника действующим у работодателя правилам внутреннего трудового распорядка, графику работы (сменности); обеспечение работодателем условий труда и др.

с использованием материалов заказчика гражданским законодательством допускается, равно как и привлечение лица, причинившего ущерб, к гражданско-правовой (по своей сути, материальной) ответственности. Участие субподрядчиков для выполнения работ или оказания услуг в рамках основного вида деятельности генерального подрядчика также формально разрешено нормами права и, более того, используется повсеместно.

А вот понятие «рабочее место» может быть весьма дискуссионным, поскольку для офисного работника оно отождествляется с локацией его постоянного присутствия в рабочее время, оборудованной столом, стулом, компьютером, средствами связи, идеально вписывающимся в рамки трудового законодательства. В то же время для лиц, оказывающих услуги в сфере ЖКХ, которое, по мнению ФНС, оказалось одной из наиболее «уязвимых» отраслей (см. далее), таковым может быть ошибочно признано место собственно оказания услуг – внутридомовая или придомовая территория жилого дома, что, на наш взгляд, уже не может бесспорно и очевидно свидетельствовать о физическом существовании рабочего места как такового, однако данный аспект игнорируется правоприменителем. Кроме того, налоговые органы и суды склонны толковать данный признак расширительно, усматривая наличие рабочего места даже там, где оно фактически работодателем специально и не создавалось, например, в ситуации ... дистанционного и (или) удаленного (!) оказания профессиональных услуг, включая IT, бухгалтерские и т. п. (дело № А69-2620/2024). «Дистанционный формат *разрешен* в рамках трудовых отношений, значит, *это и есть* трудовые отношения». Очевидный логический порок таких рассуждений заключается в том, что дистанционная работа возможна и в рамках гражданско-правовых отношений. Однако такая ошибочная смысловая конструкция очень часто наличествует в позиции налоговых органов и, к сожалению, поддерживается судами.

Об этом как раз и предупреждает А. В. Никитин и соавт., утверждая, что каждый признак сам по себе может и не свидетельствовать о подмене трудовых отношений, но, в совокупности с остальными, сумма признаков уже вполне может перевешивать спор в сторону налоговых органов [13]. В этом кроется и еще одна опасность: ни законодатель, ни правоприменитель не смогли сформулировать точный перечень критериев «истинной» самозанятости, четких отличий ее от трудовых отношений, как и не смогли представить количественно объем критической массы признаков, исходя из которого будет определена правота той

или иной стороны в налоговом споре. А именно это и образует риск неопределенности, крайне опасный для сферы публичных налоговых правоотношений.

Расплывчатое содержание риска может создавать широкую дискрецию в правоприменении и приводить к ошибочным выводам официальных органов, что не обеспечивает важное свойство налогового законодательства – его правовую определенность для участников рынка. С этим выводом соглашаются Д. Бычков и соавт., указывая на то, что неопределенность законодательства, разграничивающего трудовые и гражданско-правовые отношения, создает высокий риск для бизнеса, затрагивая все отрасли, в том числе и те, которые ранее традиционно не были «привязаны» к сугубо трудовым отношениям, например: цифровые платформы и маркетплейсы [15]. Об отсутствии универсальных критериев переквалификации говорит и Н. С. Дмитриевская [5]. Уход в сферу исключительно оценки фактов и выстраивания на их основе судебного решения вне четких законодательно установленных критериев законности схемы может приводить, по Е. В. Тимошиной, к радикальному судебному реализму, при котором суд свободен в установлении смысла толкуемого текста абсолютно произвольно, что свойственно ряду западных стран, но не применимо к российской судебной системе [19].

Анализ правоприменительной практики по налогу на профессиональный доход, выраженной в судебных актах

Анализ актуальной правоприменительной практики по налогу на профессиональный доход, выраженной в судебных актах арбитражных судов Российской Федерации, был проведен авторами настоящей статьи на основе банка решений¹³ за период с 01.01.2025 по 11.03.2025. При отборе элементов выборки использовались ключевые слова: «налог» & «профессиональный» & «доход» & «самозанятый» в категории дел «Споры, связанные с применением налогового законодательства» (код 25). Методика отбора отражена на рисунке 3.

Таким образом, на первом этапе было получено 29 судебных актов, из которых в последующем на основе качественного анализа были исключены «выбросы» – решения, не имеющие прямого отношения к изучаемой проблеме. В итоге получено 17 судебных актов, которые были детально изучены авторами. При этом дальнейшее исследование было проведено авторами как на непосредственной основе, так и с помощью искусственного интеллекта в модели GigaChat, отраженного на рисунке 4.

¹³ Банк решений. – URL: <https://ras.arbitr.ru/> (дата обращения: с 01.01.2025 по 11.03.2025).

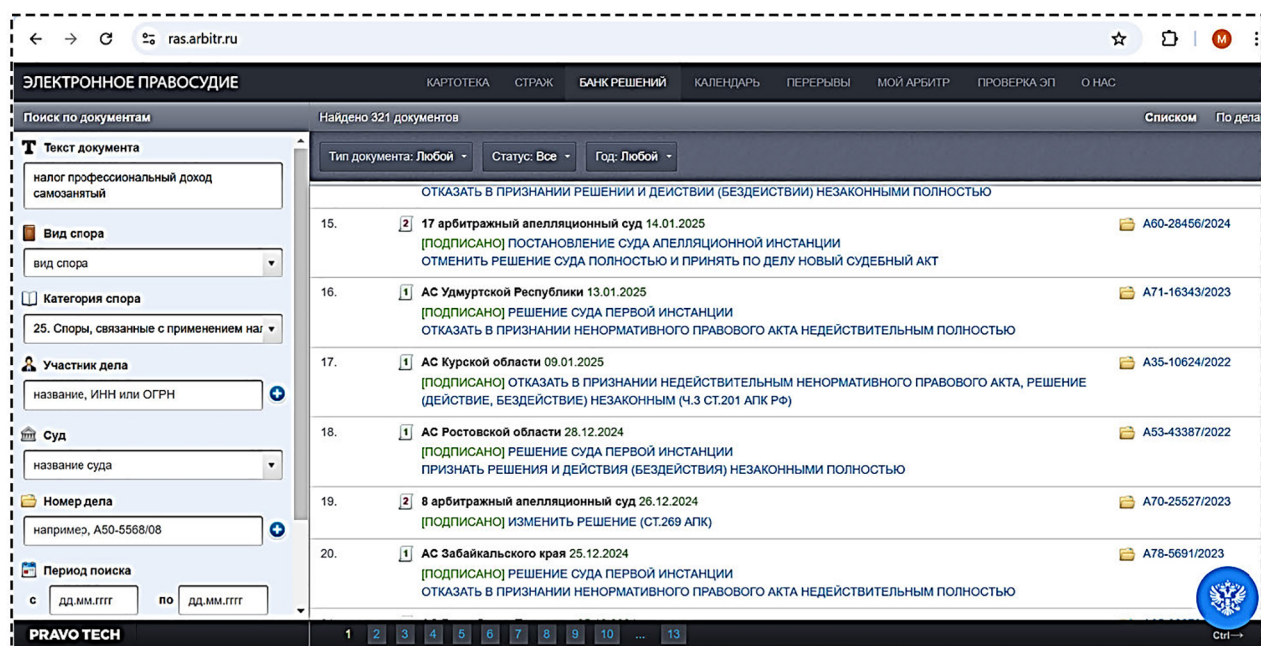


Рисунок 3. Методика отбора для целей анализа правоприменительной практики по налогу на профессиональный доход

Источник: разработано авторами

1. Скачивание ветки уровней судебных актов (решений, постановлений) на ресурсе <https://ras.arbitr.ru/>.
2. Промт-запрос по пересказу текста документа в модели GigaChat <https://giga.chat/>.
3. Определение того, по каким налогам имеется спор (НДФЛ и (или) страховые взносы).
4. Промт-запрос к выводу значимых аргументов ИФНС.
5. Промт-запрос к значимым контраргументам налогоплательщика.
6. Промт-запрос, почему арбитражный суд вынес именно такое решение (выводы суда).
7. Уточнение запроса (при необходимости).
8. Составление матрицы сводного анализа.
9. Дополнение результатов анализа данными из ЕГРЮЛ и ГИР БО на сайте <https://bo.nalog.ru/> (отрасль, выручка), а также рассчитанными относительными показателями (доля доначислений/выручка).

Рисунок 4. Методика анализа правоприменительной практики по налогу на профессиональный доход

Источник: разработано авторами

В результате анализа правоприменительной практики по налогу на профессиональный доход, выраженной в судебных актах арбитражных судов Российской Федерации на основе вышеприведенной методики, были сделаны следующие выводы.

1. Из 17 исследованных судебных актов, принятых за период с 01.01.2025 по 11.03.2025, подавляющее большинство, а именно: 15 (88,2 %) – приняты в пользу налогового органа, и только 2 (11,8 %) – по делам №№ А60-28456/2024, А64-7696/2023 – в поль-

зу налогоплательщика. При этом по первому из них положительное для налогоплательщика решение вынесено по итогам рассмотрения судом апелляционной инстанции, который не согласился с выводами суда первой инстанции. Это соответствует общей тенденции увеличения доли рассматриваемых требований, решения по которым принимаются в пользу налоговых органов, подтвержденной ранее статистическими данными [2].

Достижение такого показателя обусловлено дейст-

вительным увеличением качества работы налоговых органов по сбору доказательственной базы. Например, в решении по делу № А27-14928/2023 приведены технико-экономические расчеты по установлению нормативной потребности в персонале (232 чел.) на общий объем оказанных услуг (выручка от оказания компанией клининговых услуг за 2021 г. составила свыше 148 млн р., при этом было множество объектов). И на основе сравнительного анализа с фактической численностью (2 чел.), детального анализа выполняемых функций, оценки их на предмет однотипности и повторяемости, а также установленных фактов «массовой» регистрации самозанятых, причем с одного мобильного устройства, сделан общий вывод об очевидном злоупотреблении налогоплательщиком нормами права и необоснованном применении им льготного режима НПД исключительно в целях снижения налоговой нагрузки. В удовлетворении требований заявителя было обоснованно отказано.

2. В достаточно сильной степени оказался выражен отраслевой аспект (доначисления косну-

лись, в первую очередь, сфер ЖКХ, строительства и ремонта – 14 из 17 рассмотренных дел, указанных в таблице 1). В данном контексте можно говорить о формировании отраслевого аспекта налогового риска в силу превалирования факторов повторяемости функций, однотипности выполняемых операций, тяжелого физического труда и отсутствия установленных требований к уровню квалификации персонала, что соотносится с теоретическими исследованиями J. Wickham, рассмотренными ранее. Реже на практике встречаются иные «вовлеченные» отрасли (образование, бухгалтерские и IT-услуги). Очевидно, что по мере развития правоприменительной практики налоговые органы будут стремиться к модификации подходов и разработке новых методик к проведению мероприятий налогового контроля именно с учетом специфики разных отраслей, и мы можем получить значительное увеличение налогового риска для оптово-розничного ритейла, маркетплейсов, IT-индустрии, сервиса и туризма и т. д., активно использующих труд самозанятых на постоянной основе.

Таблица 1. «Портрет» заявителя в налоговых спорах, по которым арбитражными судами вынесены решения за период с 01.01.2025 по 11.03.2025

Реквизиты судебного акта	ИНН налогоплательщика	Вид спорных услуг	Вид налоговой проверки	Вид доначисления	Сумма доначислений (налог, взнос), р.	Проверяемый период	Выручка за год, тыс. р.	Доначислено налогов, взносов / выручка за соотв. период, %
А35-9473/2022	4632205377	ЖКХ	камеральная	НДФЛ	59 481	9 мес. 2021	25 376	0,94
А35-7629/2022	4632205377	ЖКХ	камеральная	НДФЛ	84 634	6 мес. 2021	25 376	1,33
А35-9474/2022	4632205377	ЖКХ	камеральная	страховые взносы	85 413	9 мес. 2021	25 376	1,35
А60-28456/2024	6623014027	компьютерные технологии	камеральная	страховые взносы	198 827	12 мес. 2022	16 982	4,68
А35-7630/2022	4632205377	ЖКХ	камеральная	страховые взносы	122 599	3 мес. 2021	25 376	1,93
А35-7806/2023	4632165364	ЖКХ	камеральная	страховые взносы	102 633	6 мес. 2022	40 666	1,01
А07-36497/2023	0278118319	ремонтно-строительные работы	камеральная	страховые взносы	41 145	3 мес. 2022	45 112	0,36
А09-2092/2024	3245503871	ремонт технологического оборудования	камеральная	страховые взносы	11 463 868	12 мес. 2022	1 055 144	4,35
А07-36504/2023	0278118319	ремонтно-строительные работы	камеральная	НДФЛ	19 795	6 мес. 2022	45 112	0,18

Продолжение таблицы 1

Реквизиты судебного акта	ИНН налогоплательщика	Вид спорных услуг	Вид налоговой проверки	Вид доначисления	Сумма доначислений (налог, взнос), р.	Проверяемый период	Выручка за год, тыс. р.	Доначислено налогов, взносов / выручка за соотв. период, %
A69-2620/2024	1701003795	бухгалтерские услуги	камеральная	НДФЛ	77 220	9 мес. 2023	125 128	0,25
A64-7696/2023	6827029529	клининговые услуги	камеральная	НДФЛ, страховые взносы	118 586	9 мес. 2022	11 858	4,00
A27-14928/2023	4205215452	клининговые услуги	камеральная	страховые взносы	7 036 674	2021	148 939	4,72
A45-7788/2024	5407056711	клининговые услуги	выездная	НДФЛ, страховые взносы	17 648 544	9 мес. 2022	124 864	14,13
A35-7475/2022	4632184166	ЖКХ	камеральная	НДФЛ	58 755	6 мес. 2021	25 079	0,94
A35-9475/2022	4632184166	ЖКХ	камеральная	страховые взносы	60 186	9 мес. 2021	25 079	0,96
A54-1195/2023	6229094360	ЖКХ	камеральная	страховые взносы	742 423	2021	42 133	1,76
A35-10624/2022	4632096248	деятельность школ по подготовке водителей автотранспортных средств	камеральная	НДФЛ, страховые взносы	324 634	6 мес. 2021	33 924	3,83

Примечание. Жирным шрифтом выделены номера дел, по которым вынесены судебные акты в пользу налогоплательщика.

Источник: разработано авторами на основе банка решений арбитражных судов, ЕГРЮЛ, ГИР БО

3. *Налоговый риск не зависит от вида налоговой проверки (камеральная или выездная), сумма доначисленных налогов и страховых взносов составляла от 0,18 до 14,13% от суммы выручки за соответствующий период, рассмотренный в таблице 1.* Из этого следует важный вывод о том, что налоговый риск является высоким для всех без исключения налогоплательщиков, использующих труд самозанятых, независимо от масштаба бизнеса, суммы доначислений, количества привлеченных нанимателем самозанятых лиц (от 1 чел. – дело № А69-2620/2024) и т. д.

Подавляющее большинство компаний, которым были доначислены платежи, отвечают критериям отнесения к субъектам малого и среднего предпринимательства (МСП). Более того, у всех компаний, кроме одной, наблюдаемый размер выручки составлял менее порогового значения, определенного за-

конодательством для соответствующего налогового периода, что свидетельствовало о возможностях применения ими (при соблюдении остальных условий) упрощенной системы налогообложения. При этом интересно отметить, что относительные выгоды от использования оптимизации налогов с использованием «лжесамозанятых» для компаний на общей системе налогообложения, не являющихся субъектами МСП, оказываются выше. Это связано с двумя аспектами: во-первых, компании, находящиеся на упрощенной системе налогообложения, как правило, в целом имеют более низкий уровень налоговой нагрузки. Во-вторых, для субъектов МСП имеются преференции в части расчета страховых взносов (в полном объеме ежемесячно начисляются и оплачиваются страховые взносы на минимальный размер оплаты труда, умноженный на 1,5, а для превышения действуют льготы).

Для юридических лиц, не являющихся субъектами МСП, подобные льготы начинают действовать только при превышении порогового значения начисленной накопленным итогом с начала года заработной платы сотрудника, причем такое пороговое значение на порядок превосходит полуторный размер минимального размера оплаты труда за соответствующий период.

В таблице 2 приведен условный расчет сравнительных выгод для различных компаний (находящихся на общей системе налогообложения (ОСН) или на упрощенной системе налогообложения (УСН), явля-

ющихся или не являющихся субъектами МСП). Для целей данного расчета предполагается, что компании делают выбор между тем, чтобы выплачивать официальную заработную плату, либо использовать оптимизацию с лжесамозанятыми («лжеСЗ»). В качестве критерия экономической выгоды от использования такой схемы использована разница между отношениями выплат «на руки» к выручке без учета НДС для схемы с использованием лжесамозанятых и без такой агрессивной оптимизации.

Таблица 2. Условный расчет сравнительных выгод компаний от использования различных вариантов, в том числе схемы с лжесамозанятыми

Показатели	Компания на ОСН			Компания на УСН	
	не субъект МСП	субъект МСП	вывод через лжеСЗ	субъект МСП	вывод через лжеСЗ
Выручка с учетом НДС (если применимо)	1 200 000	1 200 000	1 200 000	—	—
НДС (к уплате)	200 000	200 000	200 000	—	—
Выручка-нетто без учета НДС	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000
Закупка услуги у СЗ	—	—	1 000 000	—	1 000 000
Единый налог при УСН (6%)	—	—	60 000	—	60 000
Заработная плата до вычета НДФЛ	769 231	865 175	—	865 175	—
Страховые взносы	230 769	134 825	—	134 825	—
НДФЛ	100 000	112 473	—	112 473	—
Выплата «на руки»	669 231	752 702	940 000	752 702	940 000
Отношение выплат «на руки» к выручке без учета НДС	0,67	0,75	0,94	0,75	0,94
Сравнительная выгода (0,94 – 0,67 = 0,27 и т. д.)	0,27	0,19	—	0,19	—

Допущения: 1) для субъектов МСП применена норма, установленная пп. 17 п. 1 ст. 427 НК РФ, об исчислении пониженного тарифа страховых взносов для плательщиков страховых взносов, признаваемых субъектами малого или среднего предпринимательства в соответствии с Федеральным законом от 24 июля 2007 года № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» в отношении части выплат в пользу физического лица, определяемой по итогам каждого календарного месяца как превышение над величиной полуторакратного минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом на начало расчетного периода; количество сотрудников, в отношении которых произведены выплаты – 1 чел.; 2) организация, применяющая УСН, не является плательщиком НДС в соответствии с Федеральным законом «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» от 12.07.2024 № 176-ФЗ; 3) страховые взносы, исчисляемые в соответствии с Федеральным законом «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» от 24.07.1998 № 125-ФЗ, в расчетах не учитываются ввиду их малозначительности.

Источник: разработано авторами

Как видно из таблицы 2, наибольшую выгоду потенциально могут получать компании на ОСН (плательщики НДС), не являющиеся субъектами МСП. Таковыми являются все крупные компании. Компания на ОСН, не являющаяся субъектом МСП, может экономить до 27% от доходов, которая в последующем может направляться на выплату заработной платы. Если плательщик НДС является субъектом МСП, то его выгода может составить до 19% от доходов, как и для компаний на УСН.

Таким образом, относительная выгода от использования самозанятых для крупных компаний, являющихся плательщиками НДС, выше, однако исходя из данных по судебным делам, рассмотренным в таблице 1, в основном, такие судебные разбирательства касаются компаний с выручкой менее порогового значения (в 2021 г. – 200 млн р.). Вероятно, причина этого заключается в том, что, несмотря на более высокие потенциальные выгоды, крупные компании больше внимания уделяют вопросам минимизации налоговых рисков и склонны отказываться от применения агрессивных методов оптимизации налогообложения.

4. *Содержательный анализ судебных актов за исследуемый период позволил сделать вывод о том, что критерии, признаваемые арбитражными судами при рассмотрении конкретных дел, существенным образом варьируются, при этом единый стандарт доказывания, который был бы разработан на научно обоснованной основе, отсутствует.* При этом, если за основу взять наиболее применимые на практике критерии, установленные в Письме ФНС № АБ-4-20/13183@ от 16.09.2021, то почти в 50% случаев даже они полностью или частично судами не исследованы, что отражается на рисунке 5.

В некоторых делах суды мотивируют свои решения и с помощью иных критериев, например:

- монозаказчик (самозанятые не оказывали аналогичных услуг иным лицам, кроме самого налогоплательщика) (дела №№ А09-2092/2024, А35-7475/2022, А35-7629/2022, А35-9473/2022, А35-9475/2022);
- произошло резкое снижение штатной численности персонала в преддверии начала реализации схемы работы с самозанятыми (А09-2092/2024, А54-1195/2023);
- применялось единое мобильное устройство для регистрации чеков самозанятыми, оказывающими услуги для налогоплательщика (А35-7475/2022, А35-9475/2022). С учетом многообразия критери-

ев, встречающихся в научной и специальной литературе, разъяснениях ФНС, судебной практике, по мнению авторов, требуется разработка научно обоснованного, единого стандарта доказывания, целью которого было бы установление четкого, систематизированного и кодифицированного их перечня, анализ которых был бы обязательным для правоприменительных органов при принятии ими решений в отношении налогоплательщиков.

Следует отметить, что такой важный критерий, как наличие у самозанятых предпринимательского риска, свойственного основным началам гражданского законодательства в условиях развитой рыночной экономики, во многих случаях вообще не исследовался судами. В представленной выборке лишь в одном деле № А45-7788/2024 он упоминается в качестве критерия, послужившего основой для итогового вывода арбитра. Между тем, в зарубежной практике рассмотрения аналогичных судебных дел¹⁴ именно данный аргумент пересилил остальные при рассмотрении аналогичных споров.

По мнению авторов, стандарт доказывания мог бы включать в себя следующие разделы:

1. *Наличие/отсутствие предпринимательского характера деятельности, основанного на риске (в зависимости от видов рисков, свойственных конкретной отрасли), и определение того, кто в наибольшей степени принимает на себя риски: наниматель или самозанятый.* (Самозанятые как активные участники рынка должны принимать на себя значительную часть рисков, свойственных предпринимательской деятельности с учетом специфики отрасли.) Повторимся: это основной и наиболее важный критерий, который в первую очередь должен рассматриваться в спорных ситуациях.
2. *Владение активами, необходимыми для осуществления деятельности в качестве самозанятого:* определение того, в чьих руках сосредоточены основные активы (имущество), необходимые для осуществления деятельности. (Самозанятые, будучи самостоятельными экономическими субъектами, должны обладать средствами труда на праве собственности или ином вещном праве.)
3. *Соответствие размера вознаграждения самозанятого за выполнение работ / оказание услуг рыночному, как если бы работа (услуга) выполнялась (оказывалась) независимым лицом на рынке.* (В условиях фиктивной самозанятости размер вознаграждения с учетом объема принимаемых рисков /

¹⁴ Judgment on a Preliminary Issue Employment Tribunals Case No. 2410722/2019 held at Manchester on 11 March 2020. – URL: <https://www.litrg.org.uk/sites/default/files/files/LITRG-case-MGorman-v-Terence-Paul.pdf> (accessed: 01.03.2025); Mitchell & Another v. HMRC (2011) UKFTT 172 (TC) (15 March 2011). – URL: <https://www.bailii.org/uk/cases/UKFTT/TC/2011/TC01041.html> (accessed: 01.03.2025); RS Dhillon and GP Dhillon Partnership v. HMRC (2017) UKFTT 17 (TC) (3 January 2017). – URL: <https://www.bailii.org/uk/cases/UKFTT/TC/2017/TC05583.html> (accessed: 01.03.2025).

Номер арбитражного дела	1. Организационная зависимость «плательщика НПД» от своего «Заказчика», то есть:				2. Инфраструктурная зависимость «плательщика НПД» от «Заказчика», то есть «плательщик НПД» выполняет работу полностью материалами инструментами и оборудованием «Заказчика»	3. Порядок оплаты услуг «плательщику НПД» и учет оказываемых услуг аналогичен порядку, установленному Трудовым кодексом Российской Федерации
	1.1) регистрация физического лица в качестве плательщика НПД – обяза- тельно условие «Заказ- чика	1.2) «Заказчик» распределяет «плательщиков НПД» по объектам (маршрутам), исходя из производственной необходимости	1.3) «Заказчик» определяет режим работы «плательщика НПД», в том числе продолжительность рабочего дня (смены), время отдыха	1.4) работник «Заказчика» непосредственно руководит и контролирует работу «плательщика НПД» на объекте (администраторы объектов)		
A35-9473/2022						
A35-7629/2022						
A35-9474/2022						
A60-28456/2024						
A35-7630/2022						
A35-7806/2023						
A07-36497/2023						
A09-2092/2024						
A07-36504/2023						
A69-2620/2024						
A64-7696/2023						
A27-14928/2023						
A45-7788/2024						
A35-7475/2022						
A35-9475/2022						
A54-1195/2023						
A35-10624/2022						

Рисунок 5. Анализ обоснованности судебных актов на основе критериев, установленных в Письме ФНС № АБ-4-20/13183@ от 16.09.2021 (заливкой выделены судебные акты, в которых, по мнению авторов, критерий рассмотрен судом)

Источник: разработано авторами

имеющихся активов / выполняемых функций, будет существенно отклоняться от рыночного¹⁵.)

4. *Наличие признаков трудовых отношений:* график работы (ограничения распоряжения временем); рабочее место; размер оплаты труда; периодичность выплат; регламенты (в том числе должностные инструкции); контроль со стороны вышестоящего руководителя (отношения подчиненности).

5. *Наличие признаков подконтрольности, а также мнимых фактов хозяйственной жизни*¹⁶, в том числе фактов побуждения к регистрации в качестве самозанятых и (или) осуществление части функций (например, по выдаче чеков) за самозанятых самим нанимателем.

6. *Количественные критерии*, требующие отдельной проработки. Как было отмечено выше, Н. В. Рубан-Лазарева указывает на наличие рисков работы с самозанятыми при достижении определенных количественных показателей в соответствии с Приказом Министерства труда и социальной защиты Российской Федерации № 40н от 02.02.2024: заключение договоров более чем с 10-ю самозанятыми; среднемесячный размер выплат на самозанятого, превышающий 20 тыс. р.; продолжительность выплат, составляющая более 3 мес. [16]. Авторы настоящей статьи предлагают использовать для указанных целей не абсолютные, а относительные показатели, к примеру, такие как «превышение значения, равного не более 1 самозанятого на 50 трудоустроенных сотрудников в одной организации» или «размер выплат самозанятых, превышающий медианный уровень среднемесячной заработной платы по соответствующему региону и соответствующему виду экономической деятельности налогоплательщика». Разработка системы количественных показателей, которые могут быть

положены в основу матрицы рисков, может быть основой для будущих научных исследований.

Заключение

Анализ правоприменительной практики по налогу на профессиональный доход в научной и специальной литературе, а также решениях арбитражных судов, выполненный авторами настоящего исследования, выявил широкую дискрецию признаков, которые могут служить основой для выводов об обоснованности применения налогоплательщиками в исследуемых отношениях механизмов налоговой оптимизации. Кроме того, установлено отсутствие единых подходов судебными органами при исследовании фактических обстоятельств дела. В результате обобщения российского и зарубежного опыта разработан рекомендуемый к использованию налогоплательщиками, а также правоприменительными органами единый стандарт доказывания, состоящий из шести групп критериев и (или) показателей, который призван обеспечить правовую определенность в вопросах налогообложения доходов, получаемых самозанятыми, что особенно важно в условиях публично-правовой сферы бюджетно-налогового регулирования. Научную ценность представляет изучение феномена самозанятости через призму публично-налогово-правового регулирования в целях выработки критериев обоснованной налоговой оптимизации. Дальнейшие исследования авторов могут быть связаны с разработкой количественных показателей, которые могут быть положены в основу матрицы налоговых рисков, а также положений налогового законодательства в целях устранения выявившейся неопределенности.

Литература

1. Головин М. Ю., Лыкова Л. Н., Букина И. С. Реакция денежно-кредитной и бюджетно-налоговой политики России на вызовы глобализации // *Финансы: теория и практика*. – 2017. – Т. 21, № 5(101). – С. 6–21.
2. Городилов М. А. Правовая определенность как атрибут налоговых отношений // *Интеллект. Инновации. Инвестиции*. – 2022. – № 3. – С. 10–19. – <https://doi.org/10.25198/2077-7175-2022-3-10>. – EDN: GCOGOE.
3. Демин А. В. Принцип определенности налогообложения: монография. – М.: Статут, 2015. – 368 с.
4. Деткова Ю. С. Налоговые риски и последствия при подмене трудовых договоров // *Инновации и инвестиции*. – 2024. – № 8. – С. 443–445. – EDN: GKQVVL.
5. Дмитриевская Н. С. Риски заключения гражданско-правовых договоров с самозанятыми при фактиче-

¹⁵ Именно такой подход предусмотрен в Руководстве ОЭСР по трансфертному ценообразованию для транснациональных корпораций и налоговых органов (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Organization For Economic Co-Operation And Development, 2010. 375 p.), которое лежит в основе правил определения цен в сделках между взаимозависимыми лицами, предусмотренных разделом V.1 Налогового кодекса Российской Федерации. *Примеч. авт.*

¹⁶ Под мнимым объектом бухгалтерского учета понимается несуществующий объект, отраженный в бухгалтерском учете лишь для вида (в том числе неосуществленные расходы, несуществующие обязательства, не имевшие места факты хозяйственной жизни. См.: Федеральный закон № 402-ФЗ от 06.12.2011 «О бухгалтерском учете» // КонсультантПлюс. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ (дата обращения: 10.04.2025). *Примеч. авт.*

ском наличии трудовых отношений // Трансформация гражданского права в цифровую эпоху: Сборник докладов по материалам Всероссийской научно-практической конференции. Ростов-на-Дону-Таганрог, 17 декабря 2021 года. – Ростов-на-Дону: Южный федеральный университет. – 2022. – С. 108–112. – EDN: HLLYWR.

6. Ершова И. В., Лаптев В. А., Тарасенко О. А. Феномен самозанятости: к пятилетнему юбилею правового режима // Государство и право. – 2023. – № 1. – С. 34–47. – <https://doi.org/10.31857/S102694520021329-2>. – EDN: EOCIVG.

7. Ингман Н. И. Проблемные аспекты взаимодействия юридических лиц с плательщиками налога на профессиональный доход // Гуманитарные, социально-экономические и общественные науки. – 2022. – № 1. – С. 170–172. – <https://doi.org/10.23672/t8497-8449-9562-x>. – EDN: BPXBTP.

8. Житаев В. В. Противодействие использованию статуса налогоплательщик налога на профессиональный доход в целях уклонения от уплаты налогов // Финансовые рынки и банки. – 2024. – № 5. – С. 396–401. – EDN: FJLIA.

9. Зайцева Л. В. Экономически зависимые самозанятые: различия национальных подходов к определению правового статуса // Вестн. Том. гос. ун-та. – 2019. – № 446. – С. 212–222. – <https://doi.org/10.17223/15617793/446/28>. – EDN: WDIMHR.

10. Казакова М. В. О некоторых вопросах рассмотрения судами трудовых споров с участием самозанятых // Образование и право. – 2023. – № 5. – С. 218–223. – <https://doi.org/10.24412/2076-1503-2023-5-218-223>. – EDN: OCRQCU.

11. Лунева Е. В., Матвеев П. А. Налоговые риски для хозяйствующего субъекта при заключении гражданско-правовых сделок с самозанятыми лицами // Трансформация национальной социально-экономической системы России: Материалы IV Международной научно-практической конференции, Москва, 26 ноября 2021 года. – М.: Российский государственный университет правосудия, 2022. – С. 52–56. – EDN: VODENM.

12. Лысенкова Е. Н. К вопросу об оформлении трудовых отношений с самозанятыми // Человек. Социум. Общество. – 2022. – № 12. – С. 87–92. – EDN: ZBRRHO.

13. Никитин А. В., Ступницкий А. Е. Отдельные аспекты выявления уклонения от уплаты налогов, страховых взносов, осуществляемого с использованием подмены трудовых отношений гражданско-правовыми // Деятельность правоохранительных органов в современных условиях: Сборник материалов XXIX международной научно-практической конференции, Иркутск, 23–24 мая 2024 года. – Иркутск: Восточно-Сибирский институт МВД РФ, 2024. – С. 102–107. – EDN: WOIEHE.

14. Пономарева К. А., Батарин А. А., Шаталов С. Д. Налог на профессиональный доход: дискуссионные вопросы с точки зрения субъектного состава налогового режима // Вестник Московского университета. Серия 26: Государственный аудит. – 2024. – № 1. – С. 34–45. – <https://doi.org/10.55959/MSU2413-631X-27-15-1-03>. – EDN: YAOAVM.

15. Преимущества и риски самозанятости и платформенной занятости / Д. Бычков [и др.] // Экономическая политика. – 2024. – Т. 19, № 4. – С. 60–83. – <https://doi.org/10.18288/1994-5124-2024-4-60-83>. – EDN: RFVSAK.

16. Рубан-Лазарева Н. В. Практика налогообложения доходов и использования труда самозанятых // Вестник Алтайской академии экономики и права. – 2024. – № 12–1. – С. 124–130. – <https://doi.org/10.17513/vaael.3875>. – EDN: LYISNL.

17. Смирнова Е. Е. Оценка налоговых рисков лиц, применяющих налог на профессиональный доход // Проблемы экономики и юридической практики. – 2024. – Т. 20, № 2. – С. 260–264. – <https://doi.org/10.33693/2541-8025-2024-20-2-260-264>. – EDN: URWVVE.

18. Султанов Г. Р. Самозанятость в Республике Дагестан. Проблемы и общие тенденции развития специального налогового режима «налог на профессиональный доход» // Российский экономический интернет-журнал. – 2024. – № 1. – EDN: JGQPPW.

19. Тимошина Е. В. Методология судебного толкования: критический анализ реалистического подхода // Труды Института государства и права Российской академии наук. – 2018. – Т. 13, № 1. – С. 72–102. – EDN: YSLVPT.

20. Barnard C., Georgiou D. (2023). Self-employment in UK law. *Acta Universitatis Lodzensis. Folia Iuridica*. Vol. 103. pp. 97–119. – <https://doi.org/10.18778/0208-6069.103.03>. (In Eng.).

21. Faioli M., Ales E. (2010). Self-Employment and Bogus Self-Employment in the European Construction Industry. *SSRN Electronic Journal*. pp. 1–14. – <https://doi.org/10.2139/ssrn.1588005>. (In Eng.).

22. Moran A. (2024) Bogus Self-Employment in the Construction Sector and the Posting of Workers From the Slovak Republic. *Prognostické Práce* Vol. 16, No. 1, pp. 06–31. – <https://doi.org/10.31577/PPFAR.2024.16.002>. (In Eng.).

References

1. Golovnin, M. Yu., Lykova, L. N., Bukina, I. S. (2017) [Response of Russia's Monetary and Fiscal Policy to the Challenges of Globalization]. *Finansy: teoriya i praktika* [Finance: Theory and Practice]. Vol. 21, No. 5 (101), pp. 6–21. (In Russ.).
2. Gorodilov, M. A. (2022) [Legal Certainty as an Attribute of Tax Relations]. *Intellekt. Innovacii. Investicii* [Intellect. Innovations. Investments]. Vol. 3, pp. 10–19. – <https://doi.org/10.25198/2077-7175-2022-3-10>. (In Russ.).
3. Demin, A. V. (2015) *Printsip opredelenosti nalogoblozheniya* [The Principle of Certainty of Taxation]. M.: Statut, 368 p.
4. Detkova, Yu. S. (2024) [Tax risks and consequences of substitution of employment contracts]. *Innovatsii i investitsii* [Innovations and investments]. Vol. 8, pp. 443–445. (In Russ.).
5. Dmitrievskaya, N. S. (2022) [Risks of concluding civil law contracts with the self-employed in the actual presence of labor relations]. *Transformatsiya grazhdanskogo prava v tsifrovuyu epokhu: Sbornik dokladov po materialam Vserossiyskoy nauchno-prakticheskoy konferentsii* [Transformation of civil law in the digital age: Collection of reports based on the materials of the All-Russian scientific and practical conference]. Rostov-on-Don-Taganrog, December 17, 2021. Rostov-on-Don: Southern Federal University, pp. 108–112. (Russ.).
6. Ershova, I. V., Laptev, V. A., Tarasenko, O. A. (2023) [The Phenomenon of Self-Employment: On the Fifth Anniversary of the Legal Regime]. *Gosudarstvo i pravo* [State and Law]. Vol. 1, pp. 34–47. – <https://doi.org/10.31857/S102694520021329-2>. (In Russ.).
7. Ingman, N. I. (2022) [Problematic Aspects of Interaction between Legal Entities and Payers of Professional Income Tax]. *Gumanitarnyye, sotsial'no-ekonomicheskiye i obshchestvennyye nauki* [Humanitarian, Socio-Economic and Social Sciences]. Vol. 1, pp. 170–172. – <https://doi.org/10.23672/t8497-8449-9562-x>. (In Russ.).
8. Zhitaev, V. V. (2024) [Counteracting the Use of the Status of Taxpayer of Professional Income Tax for the Purpose of Tax Evasion]. *Finansovyye rynki i banki* [Financial Markets and Banks]. Vol. 5, pp. 396–401. (In Russ.).
9. Zaitseva, L. V. (2019) [Economically Dependent Self-Employed Persons: Differences in National Approaches to Determining Legal Status]. *Vestn. Tom. gos. un-ta* [Bulletin of Tomsk State University]. Vol. 446, pp. 212–222. – <https://doi.org/10.17223/15617793/446/28>. (In Russ.).
10. Kazakova, M. V. (2023) [On Some Issues of Consideration by Courts of Labor Disputes Involving the Self-Employed]. *Obrazovaniye i pravo* [Education and Law]. Vol. 5, pp. 218–223. – <https://doi.org/10.24412/2076-1503-2023-5-218-223>. (In Russ.).
11. Luneva, E. V., Matveev, P. A. (2022) [Tax risks for an economic entity when concluding civil-law transactions with self-employed persons]. *Transformatsiya natsional'noy sotsial'no-ekonomicheskoy sistemy Rossii: Materialy IV Mezhdunarodnoy nauchno-prakticheskoy konferentsii, Moskva, 26 noyabrya 2021 goda* [Transformation of the national socio-economic system of Russia: Proceedings of the IV International scientific and practical conference, Moscow, November 26, 2021]. M.: Russian State University of Justice, pp. 52–56. (In Russ.).
12. Lysenkova, E. N. (2022) [On the issue of formalizing labor relations with the self-employed]. *Chelovek. Sotsium. Obshchestvo* [Man. Society. Society]. Vol. 12, pp. 87–92. (In Russ.).
13. Nikitin, A. V., Stupnitsky, A. E. (2024) [Certain aspects of identifying tax and insurance premium evasion carried out through the substitution of labor relations for civil ones]. *Deyatel'nost' pravookhranitel'nykh organov v sovremennykh usloviyakh: Sbornik materialov XXIX mezhdunarodnoy nauchno-prakticheskoy konferentsii, Irkutsk, 23–24 maya 2024 goda* [Activities of law enforcement agencies in modern conditions: Collection of materials of the XXIX international scientific and practical conference, Irkutsk, May 23–24, 2024]. Irkutsk: East Siberian Institute of the Ministry of Internal Affairs of the Russian Federation, pp. 102–107. (In Russ.).
14. Ponomareva, K. A., Batarin, A. A., Shatalov, S. D. (2024) [Tax on professional income: controversial issues from the point of view of the subject composition of the tax regime]. *Vestnik Moskovskogo universiteta. Seriya 26: Gosudarstvennyy audit* [Bulletin of Moscow University. Series 26: State audit]. Vol. 1, pp. 34–45. – <https://doi.org/10.55959/MSU2413-631X-27-15-1-03>. (In Russ.).
15. Bychkov, D., et al. (2024) [Advantages and risks of self-employment and platform employment]. *Ekonomicheskaya politika* [Economic policy]. Vol. 19, No. 4, pp. 60–83. – <https://doi.org/10.18288/1994-5124-2024-4-60-83>. (In Russ.).
16. Ruban-Lazareva, N. V. (2024) [Practice of taxation of income and use of labor of the self-employed]. *Vestnik Altayskoy akademii ekonomiki i prava* [Bulletin of the Altai Academy of Economics and Law]. Vol. 12–1, pp. 124–130. – <https://doi.org/10.17513/vaael.3875>.
17. Smirnova, E. E. (2024) [Assessment of tax risks of persons applying the tax on professional income]. *Problemy*

ekonomiki i yuridicheskoy praktiki [Problems of Economics and Legal Practice]. Vol. 20, No. 2, pp. 260–264. – <https://doi.org/10.33693/2541-8025-2024-20-2-260-264>. (In Russ.).

18. Sultanov, G. R. (2024) [Self-employment in the Republic of Dagestan. Problems and general trends in the development of the special tax regime «tax on professional income»]. *Rossiyskiy ekonomicheskij internet-zhurnal* [Russian Economic Internet Journal]. Vol. 1. (In Russ.).

19. Timoshina, E. V. (2018) [Methodology of judicial interpretation: a critical analysis of the realistic approach]. *Trudy Instituta gosudarstva i prava Rossiyskoy akademii nauk* [Proceedings of the Institute of State and Law of the Russian Academy of Sciences]. Vol. 13, No. 1, pp. 72–102. (In Russ.).

20. Barnard, C., Georgiou, D. (2023) Self-employment in UK law. *Acta Universitatis Lodziensis. Folia Iuridica*. Vol. 103, pp. 97–119. – <https://doi.org/10.18778/0208-6069.103.03>. (In Eng.).

21. Faioli, M., Ales, E. (2010) Self-Employment and Bogus Self-Employment in the European Construction Industry. *SSRN Electronic Journal*, pp. 1–14. – <https://doi.org/10.2139/ssrn.158>. (In Eng.).

22. Moran, A. (2024) Bogus Self-Employment in the Construction Sector and the Posting of Workers From the Slovak Republic. *Prognostické Práce*. Vol. 16, No. 1, pp. 06–31. – <https://doi.org/10.31577/PPFAR.2024.16.002>. (In Eng.).

Информация об авторах:

Михаил Анатольевич Городилов, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой учета, аудита и экономического анализа, Пермский государственный национальный исследовательский университет, Пермь, Россия

ORCID iD: 0000-0002-4609-4888, **Researcher ID:** N-9977-2016

e-mail: gorodilov59@yandex.ru

Илья Николаевич Гуров, доктор экономических наук, доцент, заведующий кафедрой финансов и кредита, Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова, Москва, Россия

ORCID iD: 0000-0003-4057-9101, **Researcher ID:** AFZ-0588-2022

e-mail: ingurov@mail.ru

Никита Алексеевич Кустов, ассистент кафедры финансов, кредита и биржевого дела, Пермский государственный национальный исследовательский университет, Пермь, Россия

ORCID iD: 0000-0001-8893-5940, **Researcher ID:** RID-105309

e-mail: parolaks@yandex.ru

Вклад соавторов:

Городилов М. А. – 40 %,

Гуров И. Н. – 30 %,

Кустов Н. А. – 30 %.

Конфликт интересов отсутствует.

Статья поступила в редакцию: 15.06.2025; принята в печать: 30.09.2025.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

Information about the authors:

Mikhail Anatolyevich Gorodilov, Doctor of Economics, Professor, Head of the Department of Accounting, Auditing and Economic Analysis, Perm State National Research University, Perm, Russia

ORCID iD: 0000-0002-4609-4888, **Researcher ID:** N-9977-2016

e-mail: gorodilov59@yandex.ru

Ilya Nikolaevich Gurov, Doctor of Economics, Associate Professor, Head of the Department of Finance and Credit, Lomonosov Moscow State University, Moscow, Russia

ORCID iD: 0000-0003-4057-9101, **Researcher ID:** AFZ-0588-2022

e-mail: ingurov@mail.ru

Nikita Alekseevich Kustov, assistant of the Department of Finance, Credit and Exchange Business, Perm National Research University, Perm, Russia

ORCID iD: 0000-0001-8893-5940, **Researcher ID:** RID-105309

e-mail: parolaks@yandex.ru

Contribution of the authors:

Gorodilov M. A. – 40%,

Gurov I. N. – 30%,

Kustov N. A. – 30%.

There is no conflict of interest.

The paper was submitted: 15.06.2025.

Accepted for publication: 30.09.2025.

The authors have read and approved the final manuscript.