

**Финансы и управление***Правильная ссылка на статью:*

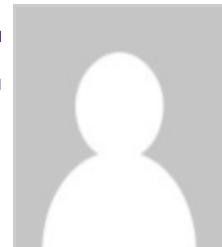
Кустов Н.А., Городилов М.А. Разработка научно-методических подходов к оценке доли «зависимой» самозанятости от общей численности плательщиков НПД: финансовый аспект // Финансы и управление. 2025. № 1. DOI: 10.25136/2409-7802.2025.1.72898 EDN: WJTQPO URL: [https://nbppublish.com/library\\_read\\_article.php?id=72898](https://nbppublish.com/library_read_article.php?id=72898)

**Разработка научно-методических подходов к оценке доли «зависимой» самозанятости от общей численности плательщиков НПД: финансовый аспект****Кустов Никита Алексеевич**

аспирант; Кафедра учета, аудита и экономического анализа; Пермский государственный национальный исследовательский университет

614000, Россия, г. Пермь, ул. Куйбышева, 14

□ [parolaks@yandex.ru](mailto:parolaks@yandex.ru)

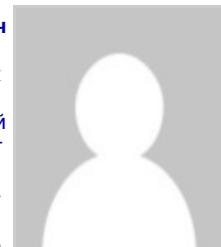
**Городилов Михаил Анатольевич**

доктор экономических наук

доцент; кафедра учета, аудита и экономического анализа; Пермский государственный национальный исследовательский университет

614000, Россия, Пермский край, г. Пермь, ул. Куйбышева, 14

□ [gorodilov59@yandex.ru](mailto:gorodilov59@yandex.ru)



[Статья из рубрики "Финансовая политика"](#)

**DOI:**

10.25136/2409-7802.2025.1.72898

**EDN:**

WJTQPO

**Дата направления статьи в редакцию:**

28-12-2024

**Аннотация:** Рост популярности специального налогового режима налога на профессиональный доход (далее – НПД) обусловил актуальность изучения феномена «зависимой» самозанятости — формы трудовых отношений, при которой плательщик НПД преимущественно взаимодействует с одним «работодателем», что приводит к подмене трудовых отношений гражданско-правовыми с целью минимизации налоговых

обязательств. Определение доли «зависимых» самозанятых в общей структуре плательщиков НПД становится важным инструментом для разработки оптимальных решений в области налогообложения, социальной защиты, занятости и предоставления льгот. Целью исследования является анализ существующих подходов к оценке доли «зависимой» самозанятости в России и разработка универсальной методики её определения в структуре плательщиков НПД. В статье рассмотрены различные подходы к оценке, включая социологические исследования, анализ распределения самозанятых по отраслям, изучение налоговых данных и другие методы. Проведён анализ риск-индикаторов, применяемых Федеральной налоговой службой (далее – ФНС) для выявления замаскированных трудовых отношений, а также предложено дополнение данного перечня новыми индикаторами риска. Изучена судебная практика арбитражных судов Российской Федерации по делам, связанным с подменой трудовых отношений гражданско-правовыми, и её последствиями для налоговых обязательств. На основе полученных данных разработан комплексный системный подход, который позволяет не только более точно оценить долю «зависимой» самозанятости, но и повысить прозрачность и эффективность регулирования отношений между плательщиками НПД и организациями. Выявление доли «зависимых» самозанятых является предпосылкой к созданию более прозрачной налоговой системы, позволяя ФНС адаптировать механизмы контроля за соблюдением условий применения НПД. Внедрение предложенного подхода может способствовать не только минимизации злоупотреблений в сфере самозанятости, но и формированию основ для модернизации публично-правового регулирования в соответствии с современными экономическими реалиями. Полученные результаты представляют собой основу для дальнейших научных исследований и разработки практических рекомендаций, направленных на повышение эффективности государственного управления и публично-правового регулирования самозанятости.

### **Ключевые слова:**

налог профессиональный доход, специальный налоговый режим, самозанятые, зависимая самозанятость, налоговая политика государства, управление налогообложением, микропредпринимательство, бюджетная эффективность, Плательщики НПД, Социальная защита

## **ВВЕДЕНИЕ**

Специальный налоговый режим «Налог на профессиональный доход» (далее – НПД), введённый Федеральным законом от 27 ноября 2018 года № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима»<sup>[1]</sup>, стал широко распространённым институтом. Запущенный в 2019 году как налоговый эксперимент, данный режим изначально ставил своей целью создание благоприятных условий для развития малого и микро-предпринимательства путем регистрации самозанятых, предлагая им минимальную налоговую нагрузку.

Наблюдаемая стабильная положительная динамика роста численности плательщиков НПД и увеличения налоговых поступлений в бюджет от НПД, с одной стороны, свидетельствуют об успешной реализации данного налогового эксперимента. Так, по состоянию на 31 октября 2024 г., в Российской Федерации плательщиками НПД согласно данным реестра субъектов малого и среднего предпринимательства зарегистрировано 11 697 672 чел.<sup>[2]</sup>. Учитывая, что общая численность рабочей силы в возрасте 15–72 лет в

Российской Федерации по состоянию на 31 декабря 2023 г. составляет 75 930 384 чел.<sup>[3]</sup>, можно отметить, что примерно каждый 6-й житель Российской Федерации выбрал данный налоговый режим для целей организации своей предпринимательской деятельности.

С другой стороны, популярность данного налогового режима также приводит к активному развитию «зависимой» (мнимой) самозанятости – такой формы отношений, при которой плательщик НПД фактически взаимодействует лишь с одним «работодателем» и происходит подмена трудовых отношений гражданско-правовыми в целях исключительно ухода от налогообложения. ФНС в своем письме от 11 ноября 2024 г. № АБ-4-20/12835@ предупредила налогоплательщиков о недопустимости злоупотребления налоговыми преимуществами путем необоснованного применения исследуемого льготного режима налогообложения<sup>[4]</sup>.

Ввиду вышезложенного, вопрос об определении доли « зависимых » самозанятых в структуре общей численности плательщиков НПД становится все более актуальным в целях определения не только оптимального уровня налоговой нагрузки, но и решения вопросов социального (в том числе пенсионного) обеспечения, занятости, льгот и др.

Целью данной работы является анализ подходов к оценке доли « зависимой » самозанятости в России, а также разработка универсального подхода к оценке доли « зависимых » самозанятых в структуре всего объема плательщиков НПД. В рамках данного исследования также будет рассмотрено, каким образом различные формы зависимости от заказчиков или работодателей могут повлиять на правовой статус, налогообложение и социальные гарантии самозанятых в России.

## ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Изучение самозанятости в Российской Федерации является актуальным направлением для современной отечественной науки, так как этот феномен затрагивает экономические, правовые и социальные аспекты. Жирова Г. В. в своем исследовании рассматривает самозанятых как новую категорию налогоплательщиков, способствующих увеличению доходов региональных бюджетов, что подчеркивает их значимость в финансовой системе страны<sup>[1]</sup>. Моисеев Е. Н. и Чирнов И. П. акцентируют внимание на уникальной природе самозанятых, определяя их как псевдосубъекты трудовых отношений, поскольку, по мнению авторов, они одновременно выполняют функции работников и работодателей, нарушая традиционные границы трудовых категорий<sup>[2]</sup>. В свою очередь, Чекмарев О. П. отмечает неоднородный состав группы самозанятых, что делает их классификацию затруднительной, поскольку их деятельность не укладывается в традиционные рамки самостоятельной занятости или найма<sup>[3]</sup>. Влиянию НПД на уровень неформальной занятости посвящена работа Дорошенко С. В. В данном исследовании автор использует эконометрические методы для анализа изменений в структуре занятости, обусловленных внедрением НПД. Однако, по результатам проведённого анализа, автор приходит к выводу о сложности и ограниченности возможностей точной оценки влияния НПД на долю, занятых в неформальном секторе<sup>[4]</sup>.

В контексте исследования вопросов самозанятости и платформенной занятости заслуживает внимания работа Бычкова Д. Г., Гришиной Е. Е., Феоктистовой О. А. и Локтохиной Н. В., посвящённая анализу профилей указанных форм занятости в России. Основной целью исследования являлась оценка социально-экономических рисков, связанных с такими формами трудовой деятельности.

Авторами были выделены ключевые характеристики групп самозанятых и работников платформенной экономики, включая возраст, уровень образования, уровень доходов, продолжительность рабочего времени и другие параметры. На основании полученных данных сделан вывод о том, что профили самозанятости и платформенной занятости могут быть эффективно использованы для оценки рисков, связанных с данными видами занятости.

Кроме того, разработанные профили могут стать основой для принятия управленческих решений, направленных на минимизацию выявленных рисков, таких как социальная незащищённость, нестабильность доходов и переработки. Данное исследование подчёркивает важность комплексного подхода к изучению социально-экономических аспектов новых форм занятости и их влияния на рынок труда [\[5\]](#). Такое разнообразие подходов к изучению самозанятости демонстрирует важность дальнейшего научного анализа данного явления для разработки эффективной государственной политики и регулирования.

Среди исследований, посвящённых теме «зависимой» самозанятости за рубежом, заслуживает внимания работа Двулетнега О. и Никулина Д., в которой анализируются различия между «зависимыми» самозанятыми и наёмными работниками. Исследование базируется на данных, собранных по 35 европейским странам. По результатам проведённого анализа авторы приходят к выводу о том, что наиболее высокая вероятность принадлежности к категории «зависимых» самозанятых характерна для работников с низким уровнем квалификации [\[6\]](#). Дурай Т. провёл исследование, посвящённое анализу методов определения экономической зависимости самозанятых работников. В своей работе автор предложил подходы к разработке механизмов защиты для данной категории работников, а также обосновал объём и характер социальной и трудовой защиты, которой они должны быть обеспечены [\[7\]](#). Лейкеманн Т. провела исследование, посвящённое анализу степени уязвимости «зависимых» самозанятых в Уганде, рассматривая самозанятость как форму занятости с высоким уровнем риска, к которой зачастую прибегают вследствие отсутствия альтернатив. По результатам исследования автор делает вывод о необходимости пересмотра политики в данной сфере, включая постепенное сокращение практики «зависимой» самозанятости и её замену более стабильными формами занятости, такими как работа по найму [\[8\]](#).

Также заслуживает внимания исследование Боззон Р. и Мурджа А., посвящённое анализу изменений на рынке труда и трансформации трудовых отношений, в том числе росту новых форм самозанятости. В результате проведённого анализа авторы демонстрируют, каким образом различные показатели зависимости влияют на восприятие самозанятости в различных секторах экономики. Работа подчёркивает значимость данных изменений для понимания трансформации трудовых отношений в рамках самозанятости, а также для определения границ между традиционным трудоустройством и самозанятостью [\[9\]](#). Далее отметим работу Краевского М., посвящённую анализу правового статуса экономически зависимых самозанятых в контексте польского законодательства о социальном обеспечении. В своей работе автор предлагает концепцию, согласно которой экономически зависимые самозанятые рассматриваются как промежуточная категория, находящаяся между наёмными работниками и традиционно самозанятыми лицами [\[10\]](#). Исследование Йеррабати С. было посвящено изучению нелинейной взаимосвязи между уровнем самозанятости и экономическим ростом в контексте развивающихся стран. Автор делает вывод о необходимости разработки государственной политики, направленной на стимулирование самозанятости

и её реализацию на стратегическом уровне, поскольку повышение численности «качественной» самозанятости положительно влияет на темпы экономического роста в развивающихся странах [11]. Проблематика различий в уровне доходов между «зависимыми» самозанятыми и наёмными работниками в странах Европейского союза была проанализирована Пантеа С. Исследователь указывает на отсутствие правовой и социальной защиты самозанятых, а также низкие доходы на начальном этапе ведения деятельности, что является основными причинами более низких заработков большинства самозанятых по сравнению с наёмными работниками [12].

На основании анализа зарубежных исследований можно сделать вывод о том, что проблема «зависимой» самозанятости рассматривается в комплексе в различных аспектах, включая экономическую зависимость, правовой статус и социально-экономические риски. Исследования акцентируют внимание на необходимости разработки механизмов защиты для экономически зависимых самозанятых, учёта их особенностей при формировании социальной политики, а также пересмотра подходов к регулированию таких форм занятости.

Авторы данной статьи также проводили исследования в области налога на профессиональный доход (НПД) по следующим направлениям: разработка стратегической политики развития и поддержки самозанятости для стимулирования региональной деловой активности [13]; анализ НПД как льготной системы налогообложения для физических лиц [14]; изучение влияния социально-экономических показателей субъектов Российской Федерации, входящих в Приволжский федеральный округ (ПФО), на численность плательщиков НПД [15]; апробация интегральной методики оценки эффективности НПД на примере ПФО [16].

В контексте изучения «зависимой» самозанятости заслуживает внимания работа Зайцевой Л. В., в которой был проведен сравнительный анализ различных национальных подходов к регулированию труда данной категории работников. В ходе исследования автором были выявлены потенциальные риски, связанные с ухудшением условий труда и занятости «зависимых» самозанятых в условиях Российской Федерации. На основании полученных данных Зайцева Л. В. делает вывод о необходимости разработки эффективных механизмов правового и социального регулирования для минимизации негативных последствий и обеспечения устойчивости трудовых отношений [17]. Серова А. В. в исследовании, посвященном социально-трудовым правам «зависимых» самозанятых, на основе анализа зарубежного опыта пришла к выводу о том, что интеграция «зависимых» самозанятых в систему социального партнерства является одним из наиболее результативных подходов к обеспечению их социальной и трудовой защиты в условиях недостаточно разработанного правового регулирования [18]. Также стоит отметить работу Резник Г. А. и Коробковой Н. А., в которой «зависимые» самозанятые характеризуются как работники, практически лишённые самостоятельности в профессиональной деятельности и определении условий занятости. Авторы подчёркивают важность выявления данной категории самозанятых для разработки эффективной государственной политики, направленной на регулирование их деятельности в контексте НПД [19].

Таким образом, на основании проведённых исследований различными авторами становится очевидной необходимость разработки подходов к оценке доли «зависимых» самозанятых среди общей численности плательщиков НПД. Такой анализ позволит не только более точно определить масштабы данной категории работников, но и станет

основой для формирования адресной государственной политики, направленной на улучшение их социально-трудовых условий и повышение устойчивости их занятости.

## РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Проведение анализа численности «зависимых» самозанятых от общего числа плательщиков НПД возможно осуществить несколькими методами, которые могут быть обобщены в две группы: количественные и качественные. Предлагаемые автором методы, их характеристика, а также оценка их практической реализуемости (эффективности) представлены в табл. 1.

Таблица 1

Подходы к оценке доли «зависимых» самозанятых от общей численности плательщиков НПД

№	Предлагаемый метод расчета доли зависимых самозанятых	Описание метода	Оценка практической эффективности использования метода
1	Социологические исследования (исследование через опросы и анкеты)	<p>Данный метод включает сбор данных через опросы самозанятых и их покупателей и заказчиков (далее – заказчики) с целью выявления зависимости самозанятых от одного или нескольких заказчиков.</p> <p>(Для этого проводят опросы среди плательщиков НПД, чтобы выяснить, сколько из них работают исключительно на одного заказчика или с ограниченным, небольшим числом заказчиков. Эти данные можно было бы использовать для оценки доли зависимых самозанятых от общей численности плательщиков НПД)</p>	Данный метод обладает низкой эффективностью, поскольку позволяет собрать поверхностные данные на основании совокупности субъективных оценок исключительно группы респондентов
2	Исследование через деление самозанятых по отраслям	<p>В определенных отраслях (например, в IT-сфере, доставке товаров и в сфере транспортных услуг) плательщики НПД могут быть более зависимы от определенных крупных заказчиков, чем в других. В таких случаях возможно выявление отдельных отраслей с высоким уровнем риска в целях последующего детального анализа данных внутри них</p> <p>(Анализируются данные по отраслям, в которых работает большинство плательщиков НПД, и далее выявляется, насколько часто они работают на одного или несколько крупных заказчиков)</p>	Данный метод обладает приемлемой эффективностью, с помощью него возможно выделить плательщиков НПД, работающих не на конкретных заказчиков, а на агрегаторов услуг (курьеры, водители такси,

			маркетплейсы, ИТ-компании и т.д.), позволяя сфокусировать внимание исследователя на определенных отраслях
3	Анализ через использование цифровых платформ	<p>Цифровые сервисы, онлайн-платформы (например, фриланс-биржи или специализированные маркетплейсы) могут собирать данные о том, сколько заказчиков работают с каждым самозанятым, и насколько высока их зависимость от данного заказчика.</p> <p>(Анализируется количество заказчиков, с которыми плательщик НПД работает через цифровые платформы. Если самозанятый работает исключительно через одну платформу и получает большую часть своих заказов от одного источника, это может свидетельствовать о зависимости)</p>	Данный метод обладает низкой эффективностью, поскольку плательщик НПД, может быть пользователем нескольких подобных платформ
4	Анализ наличия/отсутствия трудовой миграции и географической зависимости	<p>Данный метод анализирует географическую привязанность самозанятых к определенным регионам или заказчикам. Например, если самозанятый оказывает услуги только в одном регионе или на одной площадке (например, работает только с заказчиками в г. Москве или только через одну онлайн-платформу), это может свидетельствовать о зависимости.</p> <p>(Оцениваются данные о том, насколько самозанятые ограничены в географическом или системно-функциональном выборе заказчиков. Чем более ограничена их география (например, работа исключительно в одном городе или в рамках одной компании), тем выше степень зависимости)</p>	Данный подход обладает спорной эффективностью, поскольку не оценивает долю зависимых самозанятых, а классифицирует их по географической или системно-функциональной структуре
5	Анализ через изучение уровня заработка и профессии	<p>Этот метод основывается на анализе уровня дохода в зависимости от его соотношения среди самозанятых и официально трудоустроенных граждан.</p> <p>(Проводится исследование соотношения между размером дохода плательщика НПД и средним размером дохода наемного</p>	Данный метод позволяет опосредовано выявить «зависимых» самозанятых, сравнив их доход со

		сотрудника в определенной отрасли)	средней заработной платой в определенной отрасли экономики, и чем они более сопоставимы, тем выше степень риска признания самозанятого «зависимым»
6	Метод анализа через налоговые данные	«Зависимые» самозанятые могут быть установлены на основе анализа данных ФНС.  (Проводится анализ данных Федеральной налоговой службы о плательщиках НПД, на основании обязательной отчетности о доходах (через приложение «Мой налог») в целях установления количества заказчиков, периодичности производимых выплат, вариации их размера и иных признаков, которые могут свидетельствовать о наличии трудовых отношений)	Данный метод обладает наибольшей эффективностью, поскольку позволяет максимально достоверно выявить «зависимых» самозанятых, однако в силу налоговой тайны доступен только ФНС и иным уполномоченным органам (ст. 102 НК РФ), что ограничивает возможности его использования в научных исследованиях

На основе анализа подходов к оценке доли «зависимых» самозанятых можно сделать следующие выводы. Методы, основанные на использовании цифровых платформ и анализе налоговых данных обладают высокой степенью эффективности благодаря точности и доступности агрегированных данных. Они позволяют объективно оценивать степень зависимости самозанятых от одного заказчика или группы заказчиков. Социологические исследования (опросы и анкеты) и отраслевой анализ, в свою очередь, являются важными инструментами для получения качественных данных. Эти подходы позволяют учитывать субъективные аспекты зависимости, однако их применение требует значительных ресурсов, временных затрат и детальной проработки методологии, в то время как результаты такого анализа могут не обладать свойствами достоверности.

Географический анализ и исследования уровня дохода и профессий самозанятых предоставляют дополнительную информацию, способствуя выявлению региональных и

профессиональных особенностей зависимости. Однако эти методы ограничены территориальными или профессиональными рамками и не всегда предоставляют возможность достоверно распространить результаты исследования на всю генеральную совокупность. В то же время комбинированное применение этих методов позволяет значительно расширить аналитический потенциал, интегрируя количественные и качественные данные, а также учитывая отраслевую, региональную и социально-экономическую специфику.

Таким образом, наиболее результативным подходом представляется использование комплексной методологии, включающей как количественные, так и качественные методы анализа, что позволяет получить многоаспектную картину зависимости самозанятых и обеспечить численное значение доли «зависимых» самозанятых от общей численности плательщиков НПД на необходимом уровне.

Далее, более детально рассмотрим использование метода анализа налоговых данных для выявления подмены трудовых отношений режимом НПД, применяемого в своей работе ФНС, что представляется наиболее перспективным и научно обоснованным подходом, поскольку позволяет применять систематизированные и количественные инструменты для оценки рисков. ФНС осуществляет детальный мониторинг транзакций и структур доходов плательщиков НПД, выявляя характерные признаки, которые могут указывать на фактическое наличие трудовых отношений под видом гражданско-правовых. Такой подход обеспечивает высокий уровень точности за счет автоматизированного анализа данных, учета структурной специфики финансовых потоков и анализа взаимодействий между плательщиками НПД и их заказчиками. Метод направлен на выявление фактов злоупотреблений специальным налоговым режимом, минимизацию рисков уклонения от уплаты налога на доходы физических лиц и страховых взносов, а также на повышение прозрачности и устойчивости налоговой системы. В табл. 2 проанализируем перечень риск-индикаторов, оцениваемых ФНС для выявления замаскированных трудовых отношений.

Таблица 2

Анализ риск индикаторов ФНС для выявления замаскированных трудовых отношений

<b>№</b>	<b>Наименование риск-индикатора</b>	<b>Описание риск-индикатора</b>	<b>Комментарий автора</b>
1	Продолжительность или постоянство работы с одной организацией	Учитывает использование организацией - «работодателем» труда плательщика НПД более 3-х месяцев подряд	Данный индикатор является одним из значимых признаков маскировки трудовых отношений, поскольку он указывает на возможную экономическую зависимость самозанятого от одного заказчика, что характерно для трудовых отношений
2	Получение дохода от одного источника (моно-заказчика)	Исходит из сформированных плательщиком НПД чеков с одним и тем же заказчиком - «работодателем» на протяжении всего времени ведения	Данный риск-индикатор также является значимым признаком зависимости плательщика НПД, поскольку наличие единственного источника дохода указывает

		предпринимательской деятельности	на отсутствие экономической самостоятельности самозанятого и его полную зависимость от одного заказчика. Такая ситуация характерна для трудовых отношений, где работник получает фиксированное вознаграждение исключительно от одного работодателя
3	Массовые регистрации дохода на одном устройстве и (или) с помощью одной электронной почты	Указывает на то, что заказчик работает, он же работодатель, организовывает процедуру регистрации для работников в качестве налогоплательщика НПД, используя при регистрации один адрес электронной почты для всех работников, а также одно техническое средство для формирования чеков	Данный риск-индикатор является ярким «красным флагом» организованной подмены трудовых отношений режимом НПД, поскольку массовая регистрация работников одним заказчиком свидетельствует о целенаправленной схеме ухода от налогов и страховых взносов
4	Наличие групповых переходов	Сигnalизирует о фактах «перехода» работников из одной организации в другую, но уже в качестве плательщиков НПД. При этом вторая организация подконтрольна первой	Групповые переходы, при которых сотрудники одной организации массово регистрируются как самозанятые в ограниченные временные сроки, свидетельствуют о системной реструктуризации трудовых отношений в целях снижения налоговой нагрузки и обхода обязательств по уплате НДФЛ и страховых взносов; подобное явление часто связано с целенаправленной инициативой работодателя
5	Периодичность выплат	Наличие регулярной частоты выплаты дохода в пользу плательщика НПД от одной организации - «работодателя»	В случаях, когда выплаты самозанятым осуществляются на ежемесячной, систематической основе, а заказчик утверждает их правомерность в рамках гражданско-правовых договоров, возникает необходимость документального подтверждения.

			<p>Работодатель должен предоставить соответствующие акты выполненных работ, детализирующие объем, содержание и результат предоставленных услуг. Отсутствие таких документов может служить основанием для вывода о подмене трудовых отношений, поскольку регулярные и фиксированные выплаты без достаточного документального обоснования являются характерным признаком трудовых отношений, предполагающих стабильное и систематическое вознаграждение за выполненные обязанности. Подобная ситуация усиливает риск переквалификации взаимоотношений в трудовые и привлечение работодателя к налоговой ответственности</p>
6	Прямые нарушения	Нарушение прямой нормы закона: запрет на оказание услуг плательщиками НПД бывшим (на протяжении менее 2-х лет) работодателям	Сразу определяется как прямое нарушение налогового законодательства
7	Минимальное количество штатных работников организации	Работа со значительным количеством привлеченных плательщиков НПД, которые получают максимально приближенный к ограничению НПД доход	Данная ситуация может свидетельствовать о целенаправленной практике оптимизации налоговой нагрузки, при которой основная деятельность организации осуществляется за счет лиц, формально зарегистрированных как самозанятые, но фактически выполняющих функции штатных сотрудников. Данный подход позволяет работодателю минимизировать обязательства по уплате страховых взносов и налога

		на доходы физических лиц, что нарушает принципы справедливости налогообложения и защиты конкуренции. Кроме того, это создает риски для самих плательщиков НПД, которые лишаются социальных гарантий, предусмотренных трудовым законодательством.
--	--	--

*Сост. авт. на основе: УФНС публикует перечень показателей для оценки системных рисков организаций при работе с самозанятыми // [https://www.nalog.gov.ru/rn75/news/activities\\_fts/13723290/?ysclid=m4nlh6qkde120588143](https://www.nalog.gov.ru/rn75/news/activities_fts/13723290/?ysclid=m4nlh6qkde120588143) (дата обращения: 15.12.2024)*

На основе проведённого анализа можно сделать вывод о том, что риск-индикаторы, характеризующие возможную подмену трудовых отношений использованием режима НПД, представляют собой ключевые критерии для анализа правомерности применения данного налогового режима. Основными признаками, вызывающими сомнения в самостоятельности плательщиков НПД, являются такие показатели, как продолжительность и постоянство работы с одной организацией, наличие единственного источника дохода, массовая регистрация доходов и групповые переходы. Эти факторы указывают на системный характер возможных нарушений, связанных с организацией работы плательщиков НПД, которые фактически выполняют функции штатных сотрудников.

Особое внимание заслуживают такие индикаторы, как регулярность выплат и минимальное количество штатных работников в организации, что свидетельствует о возможных схемах минимизации налоговой нагрузки работодателями. Такие действия подрывают принципы справедливого налогообложения и защиты конкуренции и могут сопровождаться значительными социальными рисками, в том числе утратой работниками гарантий, предусмотренных трудовым законодательством, экономической основы для выплат их пенсий в будущем, а также дефицитом средств, которые направлялись бы в Социальный фонд России из страховых взносов, которые фактически могли, но не были уплачены работодателями при агрессивном применении налоговых схем, связанных с «зависимой» самозанятостью (ст. 54.1 НК РФ).

Таким образом, анализ и применение данных индикаторов являются необходимыми для выявления случаев подмены трудовых отношений и выработки эффективных мер контроля, направленных на предотвращение злоупотреблений в сфере применения режима НПД. Комплексный подход к оценке данных признаков позволяет повысить прозрачность налогообложения и защитить интересы государства и добросовестных налогоплательщиков.

Представленную ФНС группу риск-индикаторов также предлагается дополнить такими показателями, как:

- фиксация в гражданско-правовом договоре признаков, свойственных трудовому договору, например, обязательств по обеспечению условий труда, обучению или предоставлению социального пакета, что характерно для штатного найма, но не для гражданско-правовых отношений с плательщиком НПД;

- использование самозанятым ресурсов заказчика, если заказчик предоставляет самозанятым оборудование, материалы, офисные или производственные помещения, либо иные ресурсы для выполнения работ, что также может сигнализировать о маскировке трудовых отношений;
- соответствие графика и характера работы общепринятым трудовым нормам, через анализ выполнения самозанятым тех же функций, которые обычно закрепляются за штатными сотрудниками, включая соблюдение стандартного рабочего графика, выполнение указаний заказчика и участие в корпоративной инфраструктуре;
- доход, сопоставимый с оплатой труда штатных работников или среднеотраслевыми данными, выявляемый через сравнительный анализ доходов самозанятых с уровнем зарплаты сотрудников аналогичного профиля в компании-заказчике или в среднем по отрасли.

Расширение перечня риск-индикаторов данными критериями позволит повысить точность результатов анализа и уровень контроля за добросовестным использованием режима НПД. Эти индикаторы усиливают аналитический инструментарий налогового органа, помогая не только идентифицировать возможные нарушения, но и минимизировать риски ухода от налогообложения и социальных обязательств, что в итоге способствует развитию справедливой и устойчивой налоговой системы.

Для выявления дополнительных индикаторов риска маскировки трудовых отношений обратимся к анализу судебной практики арбитражных судов Российской Федерации по делам, связанным с оспариванием решений налоговых органов по поводу неуплаты налогов и страховых взносов в результате подмены трудовых отношений гражданско-правовыми. В качестве примеров будут рассмотрены актуальные судебные решения, вынесенные в различных субъектах Российской Федерации по делам № А65-29708/2024, А35-6936/2023, А40-102315/24-140-700, А04-6954/2024. Содержание данных дел сводится к анализу результатов налоговых проверок, в которых была установлена подмена трудовых отношений у налогоплательщиков, привлекающих труд самозанятых, использующих специальный налоговый режим (НПД). Основой для вынесения судебных решений в указанных процессах стало выявление признаков, присущих трудовым отношениям.

Выявление признаков трудовых отношений в рамках решений по указанным судебным делам сыграло ключевую роль, поскольку суды определили истинную природу взаимоотношений между сторонами (заказчиками и самозанятыми) и установили, соответствует ли их взаимодействие критериям трудового законодательства. К числу таких признаков суды отнесли: личный характер выполнения работы, подчинение внутреннему трудовому распорядку, систематическое выполнение трудовых функций, использование ресурсов работодателя и получение регулярного вознаграждения.

Анализ рассматриваемых дел также позволяет выделить типичные аргументы налоговых органов, используемые для доказывания наличия трудовых отношений, такие как: установление графика работы, контроль со стороны работодателя, использование трудовых ресурсов организации, а также наличие обязательств по предоставлению социальных гарантий. В то же время позиция налогоплательщиков зачастую основывается лишь на отсутствии формальных трудовых договоров и характере оказываемых услуг, оформленных гражданско-правовыми договорами.

Рассмотрение современной судебной практики демонстрирует значимость детальной

оценки фактических обстоятельств, включая анализ договоров, переписки, финансовой документации, свидетельских показаний и иных доказательств, которые позволяют установить реальные отношения между сторонами. Таким образом, анализ судебной практики по вопросам разграничения трудовых и гражданско-правовых отношений также позволяет нам расширить перечень риск-индикаторов для выявления «зависимых» самозанятых.

На основе проведённого анализа подходов к оценке доли «зависимой» самозанятости среди общей численности плательщиков НПД, а также выявленных риск-индикаторов предлагается разработать универсальный подход для определения доли «зависимой» самозанятости. Этот подход основывается на комплексном анализе налоговых данных каждого плательщика НПД в совокупности с данными об организациях, имеющих с ними гражданско-правовые отношения, в целях выявления присутствия определённых риск-факторов (перечень которых может быть расширен или уточнён в будущем). В случае, если плательщик НПД подпадает под действие двух и более риск-индикаторов, это может служить основанием для заключения о его «зависимом» статусе. Проиллюстрируем данный подход к определению доли «зависимых» самозанятых от общей численности плательщиков НПД, состоящий из четырех этапов, на рис. 1.



Рис. 1.

Подход к определению доли «зависимых» самозанятых от общей численности плательщиков НПД. Сост. авт.

Предлагаемый подход предполагает системное движение в несколько этапов, а именно:

- 1) *сбор и систематизация данных о плательщиках НПД, включая сведения об их видах деятельности, объемах поступлений и характеристиках взаимодействия с организациями-заказчиками;*
- 2) *анализ показателей: длительность взаимодействия с одной организацией, регулярность выплат, тождественность функций, выполняемых самозанятыми, с трудовыми функциями сотрудников, работающих на основании трудовых договоров, и др.;*
- 3) *сопоставление полученных данных с информацией о контрагентах, включая анализ их финансовой отчетности, структуры расходов и первичной документации, регулирующей гражданско-правовые отношения;*
- 4) *оценка степени риска для каждого налогоплательщика на основе выявленных индикаторов. Для тех случаев, где риск превышает определённый порог (например, наличие двух или более индикаторов), формируется заключение о возможной «зависимости» самозанятого. Это, в свою очередь, может стать основанием для дальнейших проверок со стороны налоговых органов в целях корректировки гражданско-правового и, как следствие, налогово-правового статуса таких*

взаимоотношений.

Применение данного подхода позволит не только более точно оценить долю «зависимой» самозанятости, но и повысить прозрачность и эффективность регулирования отношений между плательщиками НПД и организациями, минимизируя риски уклонения от налогообложения в публично-правовой сфере, а также нарушений трудового и социального законодательства.

## ОБСУЖДЕНИЕ РЕЗУЛЬТАТОВ

Проведённое исследование демонстрирует актуальность разработки универсального подхода для оценки доли «зависимой» самозанятости среди плательщиков НПД. Учитывая недостаточную правовую регламентацию данной категории налогоплательщиков, предложенный подход обеспечивает системный и комплексный анализ их экономической деятельности в целях идентификации индикаторов, свидетельствующих о возможном «зависимом» статусе.

Важность разработки механизмов регулирования нестандартных форм занятости, включая деятельность плательщиков НПД, подтверждается результатами исследования Курсовой О. А., которая акцентирует внимание на необходимости обеспечения социальной защиты всех занятых, включая самозанятых граждан [\[20\]](#). Предложенные ею подходы к регулированию нестандартной занятости направлены на минимизацию социальных рисков, что имеет особое значение в условиях роста популярности самозанятости и недостаточной правовой определённости её статуса.

В этом контексте работа Жуковой Т. В., анализирующей международный опыт пенсионного обеспечения самозанятых, включая « зависимых » самозанятых в европейских странах, вносит значимый вклад в понимание особенностей адаптации зарубежных подходов к российским условиям. Автор подчёркивает важность учета специфики взаимодействия плательщиков НПД с организациями-заказчиками для целей разработки эффективных механизмов социальной защиты [\[21\]](#).

Дальнейшее развитие данной тематики представлено в исследовании Жуковой Ю. Д. и Подмарковой А. С., которые анализируют особенности внегрудового участия самозанятых в гражданско-правовых отношениях. В их работе обосновано, что самозанятые, принимая на себя все риски своей предпринимательской деятельности, отличаются от наёмных работников и не подпадают под действие гарантий, предусмотренных Трудовым кодексом Российской Федерации. Основные черты самозанятых, такие как готовность работать с неопределенным кругом лиц, независимость от работодателя и автономное определение режима работы, подчёркивают их уникальный правовой статус [\[22\]](#).

Результаты исследования указывают на необходимость дифференцированного подхода к регулированию правового положения самозанятых, который бы учитывал баланс между их свободой предпринимательской деятельности и защитой от социальных и экономических рисков.

Предложенный подход к оценке доли «зависимой» самозанятости от общей численности плательщиков НПД подчеркивает важность выявления рисков и их интеграции в общий контекст отношений на рынке труда. В условиях распространения самозанятости и роста числа гражданско-правовых договоров, которые используются для обхода трудового и налогового законодательства, данный подход способствует повышению прозрачности налоговых и трудовых отношений, а также равенству налогообложения и защите

конкуренции.

Таким образом, внедрение предложенного подхода может способствовать не только минимизации злоупотреблений в сфере самозанятости, но и формированию основ для модернизации публично-правового регулирования в соответствии с современными экономическими реалиями. Полученные результаты представляют собой основу для дальнейших научных исследований и разработки практических рекомендаций, направленных на повышение эффективности государственного управления и публично-правового регулирования самозанятости.

## **ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Деятельность ФНС направлена на выявление и пресечение случаев маскировки трудовых отношений под гражданско-правовые с применением специального налогового режима НПД. Для повышения эффективности такой деятельности целесообразно разработать инструментарий для оценки доли «зависимых» самозанятых среди всех плательщиков НПД применительно к отраслям, видам экономической деятельности и иным функционально-структурным группам. Полученные данные могут стать основой для корректировки законодательной политики, направленной на предотвращение налоговых злоупотреблений, защиту конкуренции и укрепление социальной справедливости.

Выявление доли «зависимых» самозанятых способствует созданию более прозрачной налоговой системы, позволяя ФНС адаптировать механизмы контроля за соблюдением условий применения НПД, одним из которых является добросовестность участников налоговых правоотношений (ст. 54.1 НК РФ). Это, в свою очередь, минимизирует риски ухода от уплаты налогов и страховых взносов, а также повышает устойчивость налоговой базы. Кроме того, такая работа создает предпосылки для совершенствования налогового законодательства, включая возможное введение дополнительных критериев и механизмов разграничения гражданско-правовых и трудовых отношений, что способствует реализации важнейшего принципа налогообложения – правовой определенности как атрибута налоговых отношений [23].

Научно обоснованная корректировка налоговой политики и внедрение в практику методов, основанных на анализе интегрированных данных, обеспечат применение режима НПД исключительно как инструмента поддержки индивидуальной предпринимательской деятельности, с недопущением маскировки трудовых отношений. Это позволит сохранить баланс между стимулированием экономической активности самозанятых граждан и обеспечением соблюдения налоговых и социальных обязательств, а также здоровой конкуренции. Таким образом, результаты проеденных исследований в данном направлении не только снижают риск злоупотреблений в налоговой, публично-правовой сфере, но и способствуют устойчивому развитию налогового режима, повышая его эффективность и социальную значимость.

[11] Федеральный закон «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» от 27.11.2018 № 422-ФЗ.

[21] [Электронный ресурс] URL:<https://rmsp.nalog.ru/statistics2.html> Официальный сайт ФНС России/Единый реестр субъектов малого и среднего предпринимательства/ (дата обращения: 15.11.2024)

[31] [Электронный ресурс] URL:<https://rosstat.gov.ru/folder/12781> Официальный сайт Федеральной службы государственной статистики/Численность рабочей силы в возрасте

*15-72 лет по субъектам Российской Федерации (дата обращения: 15.11.2024)*

[4] О взаимодействии с налогоплательщиками налога на профессиональный доход в рамках осуществления предпринимательской деятельности: Письмо Федеральной налоговой службы от 11 ноября 2024 г. № АБ-4-20/12835@ // [Электронный ресурс] СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 15.12.2024).

## **Библиография**

1. Жирова Г. В. Государственная поддержка и налогообложение самозанятых в Российской Федерации // Модернизация государственного и муниципального управления: концепции, технологии, практики: сборник научных трудов. Саратов: Поволжский институт управления имени П. А. Столыпина, 2019. С. 38–42. EDN EXBMDD.
2. Моисеева Е. Н., Чирanova И. П. Самозанятые как псевдосубъекты трудовых отношений // Проблемы экономики и юридической практики. 2022. Т. 18, № 6. С. 89–94. EDN ZFCTFS.
3. Чекмарев О. П. Плательщики налога на профессиональный доход: место на рынке труда и роль в экономике // Актуальные вопросы и векторы развития современной науки и технологий. Петрозаводск: Международный центр научного партнерства «Новая Наука», 2022. С. 226–241. EDN DQHMAT.
4. Дорошенко С. В. Неформальная занятость: влияет ли налоговый режим на профессиональный доход? // Интеллект. Инновации. Инвестиции. 2024. № 3. С. 11–22. URL: <https://doi.org/10.25198/2077-7175-2024-3-11>. EDN DDKQRY.
5. Бычков Д. Г., Гришина Е. Е., Феоктистова О. А., Локтюхина Н. В. Профили самозанятости и платформенной занятости в России // Уровень жизни населения регионов России. 2024. Т. 20. № 3. С. 339–355. URL: [https://doi.org/10.52180/1999-9836\\_2024\\_20\\_3\\_2\\_339\\_355](https://doi.org/10.52180/1999-9836_2024_20_3_2_339_355). EDN QMJLYF.
6. Двоулетый О., Никулин Д. Независимые самозанятые лица: отличаются ли они от наемных работников? // Отношения с работниками. 2023. Т. 45. № 3. С. 704–720. URL: <https://doi.org/10.1108/ER-11-2022-0502>.
7. Дураи Т. Экономическая зависимость как критерий защиты самозанятых лиц в законодательстве ЕС и в отдельных государствах-членах // Обзор европейского и сравнительного права. 2024. Т. 56. № 1. С. 159–186. URL: <https://doi.org/10.31743/recl.17179>.
8. Лейкеманн Т. Насколько уязвимы самозанятые? Данные о мелких предпринимателях из Уганды // The Journal of Development Studies. 2023. Т. 59. № 9. С. 1391–1408.
9. Боззон Р., Мурджа А. Независимые или зависимые? Европейская статистика труда и её (не)способность выявлять формы зависимости в сфере самозанятости // Социальные индикаторы. 2022. Т. 160. № 1. С. 199–226.
10. Краевский М. Экономически зависимая самозанятость — не пора ли выделить новое право на социальное обеспечение? // Акт Лодзинского университета. Юридическая литература. 2022. № 101. С. 223–234.
11. Йеррабати С. Самозанятость и экономический рост в развивающихся странах: чем больше самозанятости, тем лучше? // Журнал экономических исследований. 2022. Т. 49. № 2. С. 315–329.
12. Пантеа С. Самозанятость в ЕС: качественная работа, нестабильная работа или и то, и другое? // Экономика малого бизнеса. 2022. Т. 58. № 1. С. 403–418.
13. Кустов Н. А., Городилов М. А. Стратегическая политика развития и поддержки самозанятости как способ повышения деловой активности в регионе // В. О. А. Львова (ред.) Антикризисное управление в условиях глобальных трансформационных процессов. М.: РУСАЙНС, 2024. С. 205–218.

14. Кустов Н. А., Городилов М. А. Налог на профессиональный доход как льготная система налогообложения физических лиц: концептуальный подход // Налоговая политика и практика. 2022. № 6 (234). С. 76–80. EDN NLHPDC.
15. Кустов Н. А., Городилов М. А. Оценка влияния социально-экономических показателей субъектов РФ, входящих в ПФО, на численность плательщиков специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» // Финансы и управление. 2024. № 1. С. 39–58. URL: <https://doi.org/10.25136/2409-7802.2024.1.69891>. EDN ZUSAWD.
16. Кустов Н. А. Апробация интегральной методики оценки эффективности применения специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» на примере ПФО // Финансы и управление. 2024. № 3. URL: <https://doi.org/10.25136/2409-7802.2024.3.71350>. EDN OTFKIZ.
17. Зайцева Л. В. Экономически зависимые самозанятые: различия национальных подходов к определению правового статуса // Вестник Томского государственного университета. 2019. № 446. С. 212–222. URL: <https://doi.org/10.17223/15617793/446/28>. EDN WDIMHR.
18. Серова А. В. Потенциал социального партнерства для защиты социально-трудовых прав зависимых самозанятых // За права трудящихся! Защита социально-трудовых прав работников в изменяющемся мире: возможности и ограничения: Материалы Шестой Международной научно-практической конференции. Екатеринбург: Уральский государственный юридический университет, 2021. С. 130–134. EDN IMDMPD.
19. Резник Г. А., Коробкова Н. А. Самозанятость в ненаблюданной экономике и её влияние на экономический рост: метаанализ // Регионология. 2021. Т. 29, № 4. С. 794–819. URL: <https://doi.org/10.15507/2413-1407.117.029.202104.794-819>. EDN SVHWXO.
20. Курсова О. А. Методы правового регулирования нетрадиционной занятости: ориентиры МОТ и опыт зарубежных стран // Вестник Тюменского государственного университета. Социально-экономические и правовые исследования. 2021. Т. 7, № 2. С. 106–121. URL: <https://doi.org/10.21684/2411-7897-2021-7-2-106-121>. EDN OQATYN.
21. Жукова Т. В. Международный опыт финансирования пенсий самозанятых // Финансы: теория и практика. 2022. Т. 26, № 1. С. 169–185. URL: <https://doi.org/10.26794/2587-5671-2022-26-1-169-185>. EDN MOHAGW.
22. Жукова Ю. Д., Подмаркова А. С. Самозанятые граждане: правовая квалификация деятельности и перспективы формирования специального режима // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2021. № 4. С. 49–79. URL: <https://doi.org/10.17323/2072-8166.2021.4.49.79>. EDN YINFFZ.
23. Городилов М. А. Правовая определенность как атрибут налоговых отношений // Интеллект. Инновации. Инвестиции. 2022. № 3. С. 10–19.  
URL: <https://doi.org/10.25198/2077-7175-2022-3-10>. EDN GCOGOE.

## **Результаты процедуры рецензирования статьи**

*В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.*

*Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).*

Предметом исследования статьи являются методы оценки доли «зависимой» самозанятости от общей численности плательщиков НПД.

Методология исследования состоит из количественных и качественных методов исследования, а также методов сравнения и сопоставления.

Актуальность темы исследования определяется тем, что практическое применение налога на самозанятых в российской практике вышло за пределы налогообложения индивидуальных предпринимателей, стимулируя развития малого бизнеса и

предпринимательской активности граждан. Происходит активная подмена трудовых отношений с работодателем, часто крупным, который в целях налоговой оптимизации оформляет сотрудников как самозанятых. Данная тенденция нарушает принцип и цели налога на самозанятых, искажает статистику, приводит к получению некорректных данных. В текущих условиях встает вопрос о наличии эффективных методов, определяющих долю мнимых самозанятых в структуре общей численности плательщиков НПД. Это важно для эффективной реализации как налоговой, так и социальной политики страны.

Научная новизна состоит в предложении научно-методических подходов к оценке доли «зависимой» самозанятости от общей численности плательщиков НПД

Стиль, структура, содержание. Стиль и структура работы отвечают требованиям, предъявляемым к научным работам. Структура работы состоит из обоснования актуальности работы, обзора степени научной проработанности темы, обоснования методов исследования, аналитической части и выводов. В аналитической части работы представлено подробное изложение методов анализа налоговых данных для выявления подмены трудовых отношений режимом НПД. Методы структурированы и отдельно выделены авторами работы, систематизированы в таблицу, где представлена их характеристика, а также оценка их практической эффективности. Особое внимание удалено методике, применяемой Федеральной налоговой службой. Проведена подробная оценка риск-индикаторов, характеризующих возможную подмену трудовых отношений использованием режима НПД и предложены авторские дополнения к существующим индикаторам, что позволит, по мнению авторов, повысить точность результатов анализа и уровень контроля за добросовестным использованием режима НПД.

Библиография Анализ источников информации свидетельствует о том, что авторы опирались на большое (более 20 источников) количество трудов отечественных ученых, использовали актуальные нормативно-правовые и аналитические данные.

Апелляция к оппонентам. Хотелось бы, чтобы алгоритм определения доли « зависимых » самозанятых от общей численности плательщиков НПД, представленный на рисунке 1, имел пояснение о степени его новизны и отличий от существующего подхода, если таковые имеются.

Выводы, интерес читательской аудитории. Работа, несомненно, будет иметь интерес как среди научного сообщества, так и у практиков. В виду чрезвычайной актуальности темы выводы авторов имеют как научную, так и практическую значимость. Данная статья отвечает всем требованиям, предъявляемым к научным работам, и может быть рекомендована к публикации.