



# Ключевые вопросы налогообложения самозанятых в странах СНГ

**Анна Витальевна Тихонова<sup>1,2</sup>**

E-mail: AVTihonova@fa.ru, ORCID: 0000-0001-8295-8113

<sup>1</sup> Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Москва 125993, Российская Федерация

<sup>2</sup> РГАУ-МСХА им. К. А. Тимирязева, Москва 125468, Российская Федерация

## Аннотация

В статье рассматривается перспектива формирования специальной главы модельного Налогового кодекса стран СНГ «Налог на профессиональный доход». Актуальность данного вопроса объясняется двумя обстоятельствами: первое — растущая доля самозанятых граждан, среди которых значительная часть работает вне рамок легального правового поля; второе — возможная трудовая миграция данной категории плательщиков между странами СНГ. Как следствие, оба обстоятельства приводят к необходимости формирования общих подходов к налогообложению самозанятых физических лиц государств-участников, кодифицированных в форме главы модельного Налогового кодекса.

Цель исследования — определить ключевые элементы налога на профессиональный доход в странах СНГ, которые должны обозначаться в модельном Налоговом кодексе СНГ в качестве базовых условий и принципов налогообложения самозанятых граждан. В соответствии с целью проанализировано налоговое и трудовое законодательство государств — участников СНГ, а также ассоциированного члена — Республики Туркменистан. Обзор правовых актов показал отсутствие единого понятийного аппарата (самозанятость, самозанятый), препятствующее выработке унифицированного подхода к определению круга налогоплательщиков специального режима. Вместе с тем национальными законодательствами стран СНГ выработаны три подхода к налогообложению самозанятых: 1) выделение их в самостоятельную категорию плательщиков с наличием соответствующих особенностей налогообложения; 2) отсутствие специфических условий налогообложения при наличии стандартного подоходного налога, взимаемого на общих основаниях; 3) формирование в конструктиве ряда налогов и специальных налоговых режимов специфических условий налогообложения самозанятых. В завершение статьи даны рекомендации по содержанию специальной главы модельного Налогового кодекса, учитывающие особенности экономического и социального развития, состояние налогового администрирования и «налоговой» восприимчивости населения стран — участниц СНГ. В качестве подхода к налогообложению самозанятых предложено применять первый из перечисленных, основанный на выделении самостоятельной категории плательщиков.

**Ключевые слова:** налог на профессиональный доход, модельный Налоговый кодекс, самозанятость, вмененный доход, налоговое администрирование, предпринимательство

**JEL:** H24, H22, H3

**Для цитирования:** Тихонова А. В. Ключевые вопросы налогообложения самозанятых в странах СНГ // Финансовый журнал. 2021. Т. 13. № 6. С. 81–97.  
<https://doi.org/10.31107/2075-1990-2021-6-81-97>.

© Тихонова А. В., 2021

<https://doi.org/10.31107/2075-1990-2021-6-81-97>

## Key Issues of Taxation of the Self-Employed in the CIS Countries

Anna V. Tikhonova<sup>1, 2</sup>

<sup>1</sup> Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow 125993, Russian Federation

<sup>2</sup> Russian State Agrarian University – Moscow Timiryazev Agricultural Academy, Moscow 125468, Russian Federation

AVTikhonova@fa.ru, <https://orcid.org/0000-0001-8295-8113>

### Abstract

The present article examines the prospect of forming a special chapter of the Model Tax Code for the CIS countries, "Tax on Professional Income." The relevance of this issue is explained by two circumstances—first, a growing share of self-employed citizens, among whom a significant part work outside the legal framework; and second, the possible labor migration of this category of payers between the CIS countries. As a consequence, both factors lead to the need for the formation of common approaches to taxation of self-employed individuals in the member states, codified in the form of a chapter in the Model Tax Code.

The purpose of the study is to determine the key elements of the tax on professional income in the CIS countries, which should be indicated in the CIS Model Tax Code as the basic conditions and principles of taxation of self-employed citizens. In accordance with the goal, the author analyzed the tax and labor legislation of the CIS member states, as well as the associated member, the Republic of Turkmenistan. A review of legal acts showed that there is no single conceptual apparatus ("self-employment," "self-employed") in the analyzed countries. This fact prevents the development of a unified approach to determining the circle of taxpayers within the special regime. National legislation has developed three approaches to taxing the self-employed. The first approach is that the self-employed are singled out into an independent category of payers with the presence of the corresponding features of taxation. The second approach consists in the absence of specific conditions of taxation in the presence of a standard individual income tax levied on a general basis. The third approach involves the formation in the construct of a number of taxes and special tax regimes of specific conditions for the taxation of the self-employed. At the end of the article, recommendations are given on the content of a special chapter of the Model Tax Code, taking into account the peculiarities of economic and social development, the state of tax administration, and the "tax" susceptibility of the population of the CIS countries. As an approach to taxation of the self-employed, it is proposed to apply the first one cited, based on the allocation of an independent category of payers.

**Keywords:** tax on professional income, model tax code, self-employment, imputed income, tax administration, entrepreneurship

**JEL:** H24, H22, H3

**For citation:** Tikhonova A.V. Key Issues of Taxation of the Self-Employed in the CIS Countries. *Financial Journal*, 2021, vol. 13, no. 6, pp. 81–97 (In Russ.).

<https://doi.org/10.31107/2075-1990-2021-6-81-97>.

© Tikhonova A.V., 2021

---

## ВВЕДЕНИЕ. ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМЫ

Неформальная занятость стала самостоятельным сегментом рынка труда и оказывает существенное негативное влияние на социально-экономическую систему любого государства. Оно проявляется как в недопоступлении налоговых доходов в бюджеты, так и в снижении степени социальной и финансовой защищенности самозанятых граждан. В настоящее время проблема высокой доли нелегальной самозанятости населения характерна для всех стран СНГ [Вишневская Н. Т., 2013]. К примеру, по состоянию на начало 2021 г.

1,2 млн трудоспособных граждан Республики Казахстан работали неофициально<sup>1</sup>. Согласно оценкам Росстата, доля неформально занятых россиян в 2018 г. превысила 20 % и составила свыше 14,6 млн человек<sup>2</sup>. Удельный вес людей, занятых в неформальном секторе Киргизской Республики, достигает 40 % [Калманбетова Г. Т., 2016].

Теневая занятость может вытекать из двух основных проблем на рынке труда:

1) искажения налогообложения труда на официальном рынке делают неэффективным для некоторых экономических агентов занятие зарегистрированной занятостью из-за налогового клина;

2) для некоторых работников регулярная занятость может быть недостижимой из-за ряда высоких издержек доступа или ограничений спроса, что приводит к поиску возможностей заработка за пределами официального рынка труда [Cichocki S., Tyrowicz J., 2010].

Если в первом случае доходы от неофициальной занятости должны быть выше соответствующих официальных (гипотеза уклонения от уплаты налогов), то в альтернативном объяснении основной причиной является напряженность рынка труда (гипотеза сегментации рынка).

Для преодоления данных сбоев государства разрабатывают стимулирующую политику самозанятости не только на национальном, но и на международном уровне, определяя ее целевые ориентиры. Учеными отмечается, что государственная политика, нацеленная на поддержку самозанятых людей, будет иметь выраженные и долгосрочные последствия в стимулировании создания рабочих мест [Cowling M. L., Wooden M., 2021]. Важнейшее место в системе таких мер отводится налоговой политике, а именно вопросам налогообложения и налогового администрирования самозанятых. В контексте межстрановой интеграции, формирования объединений (ЕАЭС, СНГ и другие) существенное значение приобретает разработка унифицированных подходов к налогообложению, которые закладываются в виде норм модельного налогового законодательства [Горский И. В., 2012; Тютюрюков Н. Н. и др., 2012].

Вопрос налогообложения самозанятых имеет еще один важный международный аспект. Применение различных моделей бизнеса, в частности нескольких разновидностей самозанятости, может не подпадать под действие ст. 15 Модели ОЭСР, так как согласно изложенной в ней классической концепции понятий занятости и работодателя требуется физическое присутствие работника в государстве, в котором осуществляется деятельность [Гончаренко Л. И., Адвокатова А. С., 2020].

В контексте СНГ еще в 2013 г. Межпарламентской ассамблеей государств — участников была утверждена новая редакция общей части модельного Налогового кодекса СНГ (далее — МНК), содержащая ст. 92 о специальном налоговом режиме «Налог на профессиональный доход», предназначенном для самостоятельно занятых физических лиц и предпринимателей, детали которого так и не были раскрыты модельным законодательством. В связи с этим одним из актуальных направлений развития налогообложения в рамках СНГ является формирование общих условий обложения самозанятых граждан путем введения специальной главы в МНК СНГ «Налог на профессиональный доход». Она призвана сформировать налоговый режим самозанятых граждан на принципах добровольности декларирования доходов, удобства ведения учета и уплаты налога. Новый специальный

---

<sup>1</sup> Определение стратегии действий профсоюзов Казахстана в отношении нестандартных форм занятости (неформальной, самостоятельной и платформенной занятости). URL: <https://kasipodaq.kz/wp-content/uploads/ОТЧЕТ-по-проекту-ФПК-и-МОТ-Определение-стратегии-действий-профсоюзов-Казахстана-в-отношении-нестандартных-форм-занятости.pdf>.

<sup>2</sup> В России выросла неформальная занятость. URL: [https://www.rbc.ru/economics/27/03/2019/5c9a3ea19a7947d947c377c5?from=from\\_main](https://www.rbc.ru/economics/27/03/2019/5c9a3ea19a7947d947c377c5?from=from_main).

налоговый режим должен стимулировать активную легализацию занятости физических лиц и их вовлечение в предпринимательскую сферу, в первую очередь за счет низких налоговых ставок. В связи с этим нами предполагается разработка простейшей системы не только налогообложения, но и администрирования налога на профессиональный доход на основе результатов комплексного научного анализа действующего законодательства государств — участников СНГ с учетом правоприменительной практики (в первую очередь российской) и актов международного права.

Цель настоящего исследования — определить ключевые элементы налога на профессиональный доход в странах СНГ, которые должны быть закреплены на наднациональном уровне в модельном Налоговом кодексе СНГ в качестве базовых условий и принципов налогообложения самозанятых граждан. Для достижения поставленной цели определены следующие задачи:

- 1) проанализировать нормы национального законодательства на предмет определения категорий самозанятости и самозанятых граждан;
- 2) изучить правила налогообложения самозанятых граждан, действующие в странах СНГ;
- 3) сформулировать основные постулаты, которые следует заложить в модельное законодательство стран — участниц СНГ;
- 4) проанализировать практику применения налога на профессиональный доход на примере Российской Федерации.

Анализ законодательств стран — участниц СНГ позволил выявить ключевые вопросы, ответы на которые призвана решить новая глава МНК.

**Первый ключевой вопрос: кого облагать налогом на профессиональный доход?**

В табл. 1 представлены имеющиеся юридические трактовки понятий «самозанятость», «самозанятый» и иных аналогичных категорий (составлено согласно нормативно-правовым актам стран — участниц СНГ).

Таблица 1

**Используемый в законодательстве стран СНГ понятийный аппарат /  
The conceptual apparatus used in the legislation of the CIS countries**

№	Страна	Определение	Нормативно-правовой акт
1	Республика Азербайджан	Самозанятость — обеспечение лицом себя работой самостоятельно или при поддержке государства	Закон Республики Азербайджан от 29 июня 2018 г. № 1.196-VQ «О занятости»
2	Республика Беларусь	Плательщики единого налога с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц — физические лица, кроме иностранных граждан и лиц без гражданства, временно пребывающих и временно проживающих в Республике Беларусь, которые вправе самостоятельно без привлечения иных физических лиц по трудовым и (или) гражданско-правовым договорам осуществлять в интересах потребителей (граждан) определенные виды деятельности, не относящиеся к предпринимательской	П. 3 ст. 337 Налогового кодекса Республики Беларусь и ст. 1 Гражданского кодекса Республики Беларусь
		Граждане, осуществляющие деятельность по оказанию услуг в сфере агротуризма, ремесленную деятельность	Закон Республики Беларусь от 28.12.2009 № 94-3, Закон Республики Беларусь от 15 июня 2006 г. № 125-3 «О занятости населения Республики Беларусь»
3	Республика Казахстан	Плательщики единого совокупного платежа — физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без регистрации в качестве индивидуального предпринимателя, которые уплатили единый совокупный платеж; не используют труд наемных работников; оказывают услуги и реализуют сельскохозяйственную продукцию личного подсобного хозяйства исключительно физическим лицам, не являющимся налоговыми агентами	Закон Республики Казахстан от 26.12.2018 № 203-VI «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Казахстан по вопросам занятости населения»

№	Страна	Определение	Нормативно-правовой акт
4	Киргизская Республика	Самостоятельная занятость — разновидность трудовой деятельности лиц, осуществляющих собственный бизнес и обеспечивающих себя работой	Закон Киргизской Республики от 3 августа 2015 г. № 214 «О содействии занятости населения»
5	Республика Молдова	Патентообладатель — любой дееспособный гражданин Республики Молдова, любой иностранный гражданин или лицо без гражданства, постоянно проживающие в Республике Молдова и имеющие право заниматься предпринимательской деятельностью, которые заявили о своем намерении приобрести патент и соответствуют квалификационным требованиям, необходимым для данного вида деятельности	Закон Республики Молдова № 93 от 15.07.1998 «О предпринимательском патенте»
6	Российская Федерация	Плательщики налога на профессиональный доход (далее — НПД) — физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, перешедшие на специальный налоговый режим, не имеющие наемных работников и не являющиеся посредниками в коммерческих сделках, доходы которых не превышают 2,4 млн руб. в год	Ст. 4 Федерального закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход»
7	Республика Узбекистан	Самозанятые лица — лица, не зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей и самостоятельно осуществляющие основанную на личном трудовом участии деятельность, направленную на получение заработка (трудового дохода), предусмотренную Перечнем видов деятельности (работ, услуг), которыми могут заниматься самозанятые лица	Закон Республики Узбекистан «О занятости населения» от 20 октября 2020 г. № ЗРУ-642, гл. 8
		Фрилансеры — самозанятые лица, оказывающие услуги (выполняющие работы) через интернет	П. 4 Постановления Президента Узбекистана «О мерах по упрощению государственного регулирования предпринимательской деятельности и самозанятости» от 08.06.2020 № ПП-4742
8	Туркменистан	Самозанятые лица — лица, самостоятельно, с одним или несколькими деловыми партнерами занимающиеся деятельностью, приносящей доход, без найма работников на постоянной основе	Закон Туркменистана «О занятости населения» от 18 июня 2016 г. № 411-V

Источник: составлено автором на основании национальных налоговых кодексов / Source: compiled by the author based on the national tax codes.

На законодательном уровне в ряде стран СНГ отсутствуют понятия «самозанятость», «самозанятый гражданин», «плательщик налога на профессиональный доход», являющиеся основой для формирования специального режима налогообложения [Клеандров М. И., 2019]. Проведенный анализ законодательных нормативных актов в области определения правового статуса самозанятых граждан как особой категории налогоплательщиков позволил разделить все государства — участники СНГ на три группы.

1. Страны, определяющие самозанятых как самостоятельную категорию плательщиков с наличием соответствующих особенностей налогообложения (Российская Федерация, Республика Узбекистан, Республика Казахстан).

2. Страны, в законодательстве которых отсутствует как понятие самозанятости, так и специфические условия налогообложения, при наличии стандартного подоходного налога, взимаемого на общих основаниях (Республика Таджикистан, Туркменистан).

3. Страны, в которых отсутствуют понятия «налог на профессиональный доход» или «налог на самозанятых», но из конструктива ряда налогов и специальных налоговых режимов сформированы специфические условия налогообложения физических лиц, осуществляющих индивидуальную деятельность без образования ИП (Республика Армения, Республика Азербайджан, Республика Беларусь, Киргизская Республика, Республика Молдова). Отметим, что Республика Молдова отнесена в данную группу условно, так как специальные налоговые режимы в стране предусмотрены фактически только для физических лиц, участвующих в торговой деятельности.

**Второй ключевой вопрос: какие ограничительные условия для налогообложения должны быть сформированы?** Обзор законодательных актов (национальных налоговых кодексов и иных актов, представленных в табл. 1, позволил выявить три общих ограничения, применяемых в налогообложении самозанятых:

- 1) особые правила налогообложения традиционно действуют в рамках специальных налоговых режимов (налогов, сборов), а не общей системы налогообложения (исключение — Узбекистан);
- 2) указанные режимы применяются только для строго определенных видов экономической деятельности;
- 3) установлены ограничения по размеру фактически полученного налогоплательщиком дохода.

**Третий ключевой вопрос: каким образом следует определять объект налогообложения и налоговую базу?** Обзор законодательства показал, что текущие версии национальных актов предполагают применение двух концепций налогообложения самозанятых: основанных на фактическом и вмененном доходе. Ниже в табл. 2 представлены страны, использующие «вмененное» налогообложение самозанятых в СНГ.

Таблица 2

**«Вмененное» налогообложение самозанятых в СНГ /  
Implied taxation of self-employed in the CIS countries**

Страна	Специальный налоговый режим	Ограничения по доходам
Республика Армения	Льготный налоговый режим для микро-предпринимательства	В год не должны превышать 24 млн драмов (3 409 445,08 руб. по курсу на 07.03.2021)
Республика Беларусь	Единый налог с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц Сборы за осуществление ремесленной деятельности и за осуществление деятельности по оказанию услуг в сфере агроэкотуризма	Доходы от ремесленной деятельности не должны превышать уплаченную сумму сбора более чем в 100 раз
Республика Казахстан	Единый совокупный платеж	Доход не должен превышать 1175-кратный размер месячного расчетного показателя. На 01.01.2021 $2917 * 1175 = 3\,427\,475$ тенге (606 850,45 руб. по курсу на 07.03.2021)
Киргизская Республика	Специальный налоговый режим, основанный на добровольном патенте	Доход за последние 12 месяцев не должен превышать 8 млн сомов (6 968 224 руб. по курсу на 25.02.2021)
Республика Молдова	Местный сбор за объекты торговли и/или объекты по оказанию услуг	Доходы за год не должны превышать 60 тыс. леев (2 533 200 руб. по курсу на 25.02.2021)

Источник: составлено автором на основании национальных налоговых кодексов / Source: compiled by the author based on the national tax codes.

В качестве примера страны с «вмененным» налогообложением можно привести Республику Беларусь, где самозанятые являются плательщиками двух специальных сборов: за осуществление ремесленной деятельности (предусмотрен гл. 38 НК РБ) и деятельности по оказанию услуг в агроэкотуризме (предусмотрен гл. 39 НК РБ). Уплачивают данные сборы физические лица, которые осуществляют соответствующие виды деятельности. При этом уплата сбора заменяет собой сразу несколько платежей: подоходного налога или единого налога для индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц (в зависимости от выбранного налогоплательщиком режима).

Для того чтобы стать плательщиком указанных сборов, физическое лицо подает в налоговый орган уведомление в письменной или в электронной форме через личный кабинет плательщика. Для прекращения ремесленной деятельности и деятельности в области агроэкотуризма аналогичным образом подается специальное уведомление. Объектом обложения сбором признается осуществление соответствующих видов деятельности, таким

образом, его исчисление основано на принципе вмененного, а не фактического дохода. Ставка устанавливается в размере двух базовых величин в календарный год<sup>3</sup>. Налоговый период для двух видов сбора установлен как календарный год, а уплата осуществляется авансом (до начала ведения соответствующей деятельности) на основании извещения налогового органа. В случае если доходы от ремесленной деятельности превышают более чем в 100 раз уплаченную сумму сбора, то плательщиком производится доплата сбора в размере 10 % от суммы такого превышения. Таким образом, ставка налога с суммы превышения установленного порога дохода составляет 10 % (п. 3 ст. 372 Налогового кодекса Республики Беларусь).

В контексте использования концепции вмененного дохода интересен опыт Киргизской Республики, предполагающий обоснование размера вмененного дохода. Правительство республики определяет и устанавливает базовую сумму патентного налога для самозанятых на каждый вид деятельности, которая может корректироваться налоговым органом в зависимости от сезонности, доходности, вида и места ведения деятельности.

Специфической особенностью системы администрирования патентного налога в Киргизской Республике является возможность проведения хронометражных (периодических) обследований с целью определения экономически обоснованного размера вмененного дохода для расчета базовой суммы налога на самозанятых. Проводятся такие обследования, как правило, не чаще одного раза в год. При этом если проверяются сезонные виды деятельности, то хронометражи реализуются не более трех раз за год с продолжительностью каждого, не превышающей 15 календарных дней. Проводит их специальная комиссия, состоящая из представителей налоговых органов, органов местного самоуправления и отраслевых бизнес-ассоциаций. Важно отметить, что уведомление налогоплательщика для проведения такого обследования не является обязательным. Вместе с тем участие в хронометражном обследовании не считается налоговой проверкой, а потому не влечет за собой никаких налоговых последствий для налогоплательщиков. Результаты его используются исключительно для расчета суммы вмененного дохода по исследуемым видам деятельности.

В ряде стран применяется гибридная схема обложения самозанятых, предполагающая возможность выбора для налогоплательщика режима, основанного либо на вмененном, либо на фактическом доходе (табл. 3).

Таблица 3

**Гибридное налогообложение самозанятых в СНГ /  
Hybrid taxation of self-employed in the CIS countries**

Страна	Специальный налоговый режим	Ограничения по доходам	Фактический/ вмененный доход
Республика Казахстан	Единый совокупный платеж	Доход не должен превышать 1175-кратный размер месячного расчетного показателя	Вмененный
	Подходный налог: ст. 318 НК РКАЗ — «облагаемый доход физического лица при самостоятельном налогообложении»	Доход от домашней работы; доход от реализации ТРУ, кроме имущественного дохода; доходы от ЛПХ, по которым не было произведено удержание индивидуального подоходного налога у источника выплаты	Фактический

<sup>3</sup> Ставка ремесленного сбора (вне зависимости от количества осуществляемых видов деятельности) устанавливается в размере двух базовых величин в календарный год. Согласно постановлению Совета министров Республики Беларусь от 30.12.2020 № 783 «Об установлении размера базовой величины» размер базовой величины с 1 января 2021 г. составляет 29 бел. руб. URL: <http://www.nalog.gov.by/ru/stavka-remeslennogo-sbora/>.

Страна	Специальный налоговый режим	Ограничения по доходам	Фактический/ вмененный доход
Республика Молдова	Налоговый режим для физических лиц, осуществляющих независимую деятельность в сфере розничной торговли неподдающимися товарами	Доходы за год не превышают 60 тыс. леев	Фактический
	Местный сбор за объекты торговли и/или объекты по оказанию услуг	Доходы за год не превышают 60 тыс. леев	Вмененный
	Предпринимательский патент		Вмененный
Республика Узбекистан	НДФЛ для членов семьи, осуществляющих деятельность в форме семейного предпринимательства без образования юридического лица		Фактический или вмененный
	Социальный налог		Вмененный

Источник: составлено автором на основании национальных налоговых кодексов / Source: compiled by the author based on the national tax codes.

Наиболее ярким примером применения концепции обложения самозанятых, основанной на фактическом доходе, является российский НПД, администрирование которого осуществляется через специальное мобильное приложение «Мой налог». С начала 2019 г. через «Мой налог» было задекларировано более 130 млрд руб. доходов, с которых уплачено около 3,5 млрд руб. налогов.

**Четвертый ключевой вопрос: из чего формировать налоговую нагрузку — налогов с доходов или страховых взносов?** Важно отметить, что проведенное выше объединение стран в общую группу по правовому статусу самозанятых налогоплательщиков не означает идентичности подходов в налогообложении. Так, Россия и Узбекистан, несмотря на сходство в «формате» законодательного регулирования налогообложения самозанятых (в рамках отдельных законов, а не национальных налоговых кодексов), имеют абсолютно разные подходы. Российские самозанятые граждане уплачивают страховые взносы только на добровольной основе, но обязательной для них является уплата налога на профессиональный доход, основанного на фактических результатах деятельности физического лица. Российский налог, подлежащий уплате, определяется как произведение фактического дохода на налоговую ставку (4 или 6 %) и не имеет целевого назначения, не формирует Пенсионный фонд, Фонды социального и медицинского страхования.

В то же время законодательство Республики Узбекистан освобождает самозанятых от уплаты НДФЛ, однако уплата социального налога для них является обязательной. За 2020 г. самозанятые лица уплачивали социальный налог в размере не менее 50 % от базовой расчетной суммы (111 500 сумов — 780,03 руб. по курсу на 25.07.2021) независимо от фактически отработанного времени в качестве самозанятого лица. Для исчисления же трудового стажа самозанятым лицам необходимо осуществить уплату налога в размере не менее одного размера базовой расчетной величины в год в добровольном порядке.

Наконец, нами выделен и третий вариант, при котором самозанятые уплачивают и налоги с доходов, и страховые платежи. В частности, Законом Республики Казахстан от 26.12.2018 № 203-VI для самозанятых установлен единый совокупный платеж (далее — ЕСП). Плательщиками ЕСП могут являться только физические лица (не индивидуальные предприниматели), которые одновременно отвечают следующим условиям:

- не используют труд наемных работников;
- в случае если они занимаются производством сельскохозяйственной продукции собственного производства, то реализуют ее только физическим лицам.

Кроме того, действуют ограничения с точки зрения предельного размера годового дохода, который не должен превышать 1175-кратный размер месячного расчетного показателя

(далее МРП), установленного законом о республиканском бюджете и действующего на 1 января соответствующего финансового года. На 2021 г. данный показатель установлен в размере 3 427 475 тенге (606 850,45 руб. по курсу на 07.07.2021).

ЕСП объединяет в себе индивидуальный подоходный налог и социальные платежи [Алпысбаева С. Н. и др., 2020]. Ниже в табл. 4 представлены составляющие ЕСП.

**Составляющие ЕСП в Казахстане/  
Components of SAP in Kazakhstan**

Таблица 4

Вид платежа	Доля в процентах	Республиканский и административный центр (1 МРП), тенге	Прочие города (0,5 МРП), тенге
ИПН (индивидуальный подоходный налог)	10	292	146
ЕНПФ (пенсионные взносы)	30	875	438
ФСМС (обязательное медицинское страхование)	40	1167	583
ГФСС (социальные отчисления)	20	583	292

Источник: составлено автором на основании Постановления Правительства Республики Казахстан от 18 января 2019 г. № 4 «Об утверждении Правил уплаты, распределения и перечисления единого совокупного платежа в виде индивидуального подоходного налога и социальных платежей, а также их возврата» / Source: compiled by the author based on the Decree of the Government of the Republic of Kazakhstan dated January 18, 2019 No. 4.

ЕСП основан на вмененном доходе и за один месяц составляет однократный размер месячного расчетного показателя в городах республиканского и областного значения, столице и 0,5-кратный размер месячного расчетного показателя — в других населенных пунктах [Темирбекова Л. А., Тобагабулова М. А., 2020].

Другой пример одновременной уплаты самозанятыми и налога с дохода, и страховых платежей — Республика Молдова. Закон Республики Молдова № 93 от 15.07.1998 «О предпринимательском патенте» устанавливает патентное налогообложение для любого дееспособного гражданина Республики Молдова, любого иностранного гражданина или лица без гражданства, постоянно проживающего в Республике Молдова и имеющего право заниматься предпринимательской деятельностью. Предпринимательский патент дает право на осуществление строго установленных законодательством видов деятельности (на каждый вид получается отдельный патент) путем фиксированной авансовой платы за патент, включающей подоходный налог, сборы за природные ресурсы, сбор за объекты торговли и/или предоставление услуг, сбор на благоустройство территории [Gherman O., Cimproieș L., 2015]. Таким образом, данный режим основан на принципе вмененного дохода. Патент приобретается физическим лицом минимум на один месяц. Кроме того, патентообладатель уплачивает взносы государственного социального страхования в обязательном порядке.

Важно отметить, что, несмотря на приоритетность выбора налога с доходов, страховых взносов или комбинированного подхода, совокупная налоговая нагрузка самозанятых граждан должна быть невысокой, что позволит решить задачу по выводу из тени данной категории экономических субъектов.

**Пятый ключевой вопрос: как построить систему налогового администрирования?**

Особенностью обложения самозанятости является то, что основополагающим аспектом в установлении системы обложения выступают возможности налогового администрирования и контроля. Вместе с тем, как показал анализ зарубежного опыта, практически все государства выбирают наиболее простые формы контроля, основанные на элементарной регистрации и уплате налога, когда расчет налога осуществляется налоговыми органами, а его уплата — на основании уведомления или извещения (рис. 1).

**Налоговое администрирование самозанятых в странах СНГ /  
Tax administration of self-employed in the CIS countries**

<p><b>Азербайджан:</b> квитанция об уплате стабильной суммы по упрощенному налогу и взносу на обязательное государственное социальное страхование</p>	<p><b>Беларусь:</b> регистрация — личный кабинет, уплата — извещение налогового органа</p>
<p><b>Казахстан:</b> мобильное приложение kaspi.kz для уплаты ЕСП, что признается регистрацией</p>	<p><b>Молдова:</b> специальная регистрация обладателя патента не требуется</p>
<p><b>Россия:</b> мобильное приложение «Мой налог»</p>	<p><b>Узбекистан:</b> мобильное приложение Soliq</p>

Источник: составлено автором / Source: compiled by the author.

Простота администрирования подтверждается практикой ряда государств. В частности, для того чтобы вести предпринимательскую деятельность на основе патента, в Республике Молдова применяется упрощенный порядок постановки на учет. Специальная регистрация обладателя патента в качестве налогоплательщика не требуется, кроме того, патентная система предполагает отсутствие ведения бухгалтерского учета, сдачи соответствующей отчетности, соблюдения стандартного порядка ведения кассовых операций и расчетов.

В России и Киргизии в рамках системы администрирования самозанятых граждан введен мораторий на проведение налоговых проверок.

Интересен опыт упрощенного налогового администрирования самозанятых в Казахстане. Следует отметить, что Казахстан относится к группе государств, где доля самозанятых граждан превышает 25 %, в связи с этим государство реализует политику их легализации. Для признания себя самозанятым физическое лицо должно заплатить ЕСП на банковский счет государственной корпорации «Правительство для граждан» (возможно через мобильное приложение kaspi.kz), дополнительная регистрация в качестве плательщика не требуется, как не требуется и отчетности.

В Узбекистане и России регистрация в качестве налогоплательщика и ведение учета осуществляется через мобильные приложения.

«Мой налог» — это официальное приложение ФНС России для налогоплательщиков налога на профессиональный доход. Оно имеет несколько важных преимуществ, значительно упрощающих учет и администрирование НПД. Во-первых, приложение заменяет кассовый аппарат и отчетность. Однако если самозанятое лицо действует через посредника, заказчику для подтверждения расходов необходимы иные документы, подтверждающие факт совершения сделки между самозанятым и заказчиком, например агентский договор, акты выполненных работ (оказанных услуг)<sup>4</sup>. Это формирует минимальную административную нагрузку на плательщиков, с одной стороны, и значительно упрощает налоговый контроль, с другой. В частности, не требуется повторная отправка в бумажном виде документов и сведений, которые направляются в адрес физического лица налоговым органом через «Мой налог». Регистрация плательщика и снятие его с учета осуществляются через приложение без фактического присутствия в налоговой инспекции. Не предусмотрено и предоставление налоговой декларации. Более того, приложение позволяет осуществлять взаимный обмен информацией.

<sup>4</sup> Письмо ФНС России от 30.10.2020 № АБ-4-20/17902@ «О рассмотрении обращения».

Во-вторых, «Мой налог» может выступать электронной площадкой для исполнения обязательств плательщика (уплаты налога): по решению налогоплательщика — в акцептном или безакцептном порядке. Уплата налога осуществляется не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, по месту ведения налогоплательщиком своей деятельности.

Для регистрации в качестве самозанятого гражданина в Узбекистане необходимо получить матричный штрих-код (QR-код) через специальное мобильное приложение Soliq или личный кабинет налогоплательщика. Однако в отличие от Российской Федерации такие физические лица не только не имеют права использовать наемных работников, но и сами не могут выступать в качестве таковых. Для осуществления самозанятости предусмотрена достаточно простая система ведения учета: без заключения контрактов на применение компьютерного программного обеспечения с организациями, осуществляющими электронный документооборот, через установленное мобильное приложение. По итогам каждого месяца на основе оформленных заказов самозанятый может исчислять социальный налог, вести учет своих доходов и расходов. Детальная информация о доходах и расходах формируется на любой желаемый период времени.

### ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ НПД В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

НПД в России введен относительно недавно (с 2018 г. в рамках эксперимента в четырех субъектах Федерации: Москве, Московской и Калужской областях, а также в Республике Татарстан). Однако уже в настоящее время сформировалась устойчивая практика его применения, а регионы с 1 июля 2020 г. были наделены правом самостоятельно принимать решение о присоединении к эксперименту.

Количество физических лиц, регистрирующихся в качестве самозанятых, растет ежегодно, хотя в настоящий момент оно несопоставимо с оцениваемыми масштабами теневого сектора. Согласно оценкам Росстата, по состоянию на 2018 г. (начало применения НПД) в теневом секторе России работали свыше 15 млн человек (21 % от общего количества занятых людей), в том числе в регионах, изначально участвовавших в эксперименте, — 1,2 млн человек. Согласно отчетам ФНС России, по состоянию на 30 сентября 2021 г. в качестве самозанятых было зарегистрировано около 3,17 млн человек с ежедневным приростом более 5,8 тыс. человек, при этом специальный налоговый режим был официально введен во всех субъектах Федерации. Проанализируем изменение показателей занятости в регионах, участвующих в эксперименте с самого его начала (табл. 5).

Таблица 5

**Показатели рынка труда регионов,  
участвовавших в эксперименте по НПД в 2019 г. /  
Labor market indicators of regions participating in the NPA experiment in 2019**

		2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Калужская область	Уровень занятости, %	65,6	67,2	67,5	66,5	68,6	66,4	67,9	67,4	67,1
	Уровень безработицы, %	6,5	4,7	3,6	4,5	4,0	4,3	4,0	3,4	3,8
	Рабочая сила, тыс. чел.	549	552	542	535	548	531	544	537	535
	Изменение уровня безработицы после введения НПД, п. п.								-0,6	-0,2
Московская область	Уровень занятости, %	69,8	69,8	68,7	68,8	68,5	69,7	70,8	70,5	71,0
	Уровень безработицы, %	3,5	2,9	2,8	3,1	3,8	3,3	2,9	2,8	2,6
	Рабочая сила, тыс. чел.	3945	3916	3873	3 906	3944	4034	4133	4144	4217
	Изменение уровня безработицы после введения НПД, п. п.								-0,1	-0,2

		2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Город Москва	Уровень занятости, %	71,2	71,8	73,1	73,4	73,8	73,6	74,4	74,4	74,0
	Уровень безработицы, %	1,0	1,6	1,6	1,6	1,8	1,6	1,3	1,2	1,6
	Рабочая сила, тыс. чел.	6767	6871	7007	7059	7121	7143	7209	7271	7285
	Изменение уровня безработицы после введения НПД, п. п.								-0,1	0,4
Республика Татарстан	Уровень занятости, %	65,3	65,4	66,6	67,6	67,8	67	67,4	67,3	67,4
	Уровень безработицы, %	4,9	4,7	4,6	4,8	3,7	3,9	3,4	3,4	3,2
	Рабочая сила, тыс. чел.	2001	1999	2028	2053	2030	2023	2018	2022	2027
	Изменение уровня безработицы после введения НПД, п. п.								0,0	-0,2

Источник: составлено автором по данным ЕМИСС (<https://www.fedstat.ru/organizations/>) / Source: compiled by the author based on the EMISS data.

В целях обеспечения сопоставимости данных мы использовали средние характеристики за I квартал каждого года, это позволило избежать влияния негативно сказавшегося на занятости коронавирусного фактора, наиболее пагубно проявившегося во II и III кварталах 2020 г. Как показывают данные табл. 5, введение НПД не позволило существенно увеличить уровень занятости ни в одном из четырех регионов эксперимента. Важно отметить, что данная тенденция проявилась на фоне совокупного роста рабочей силы в трех субъектах (кроме Калужской области). Наибольшее сокращение уровня безработицы отмечено в Калужской области (в совокупности на 0,8 п. п.), однако оно было выявлено при совокупном сокращении численности рабочей силы, что не обосновывает конкретный эффект от введения НПД.

Относительно зарегистрированных доходов отметим, что с начала 2019 г. через мобильное приложение «Мой налог» было задекларировано более 587 млрд руб. доходов по 453 млн чекам.

Практическая работа самозанятого может быть осуществлена и без мобильного приложения. ФНС разработала открытый интерфейс программирования приложений, к которому уже подключены 23 крупнейших банка и 45 электронных площадок. Данный подход обоснован тем, что согласно статистическому исследованию ФНС России около 2 млн человек ищут работу в рамках самозанятости через специальные агрегаторы — электронные платформы. За период с начала применения специального налогового режима 40 % доходов самозанятых были зарегистрированы через приложения таких агрегаторов без использования приложения «Мой налог». Не исключено, что в перспективе обязанность перечисления НПД будет возложена на агрегаторы.

Важно отметить, что большинство налогоплательщиков (82 %) ранее не имели официальных доходов от предпринимательской деятельности, а 42 % самозанятых за год до постановки на учет не получали официальных доходов вообще. На основании данного факта ФНС России сделала вывод о том, что самозанятые составляют две группы физических лиц: впервые вовлеченные в предпринимательскую сферу и ранее действующие в теневом секторе. Таким образом, выдвинуто предположение о том, что НПД позволил легализовать часть доходов. Вместе с тем данное суждение представляется слишком оптимистичным, а сам НПД не лишен недостатков.

Во-первых, российское законодательство не предусматривает возможности оформления на самозанятого гражданина товарного знака, что напрямую не является проблемой налогообложения, но влияет на узнаваемость бренда и привлекательность НПД. Во-вторых, проблемы для самозанятых возникают в связи с тем, что коммерческие банки включают переводы в пользу самозанятых в рисковую группу переводов, применяя

повышенные комиссии. Более того, для налогоплательщика это может быть чревато применением так называемого антимонопольного законодательства<sup>5</sup>.

Третья проблема более глобальна, она непосредственно связана с налоговыми факторами. Дело в том, что некоторые из зарегистрировавшихся плательщиков НПД — это бывшие наемные работники, ранее предоставлявшие свои услуги в формате трудовых отношений. Безусловно, ранее было отмечено, что закон о НПД предполагает невозможность его применения в случае, если физическое лицо сотрудничает по ГПД с компанией (или ИП), которые в течение последних двух лет выступали его работодателями. Однако практика показывает, что уже с первого года применения НПД появились недобросовестные налогоплательщики, которые заключают сделки со своими бывшими работниками через аффилированные компании (по родственному или иному признаку). Общая схема таких сделок представлена на рис. 2.

Рисунок 2



Источник: составлено автором / Source: compiled by the author.

В ряде случаев такая практика сформировалась по причине содержащегося в законе моратория на проведение налоговых проверок плательщиков НПД (письмо ФНС от 26.06.2019 № ЕД-4-20/12490@). Вместе с тем налоговый контроль может быть осуществлен в рамках встречных налоговых проверок при выявлении факта подмены «трудовых» отношений сделками с самозанятыми гражданами. По нашему мнению, вопрос подмены отношений не несет за собой существенных налоговых рисков и связан лишь с тем, что в условиях пандемии и существенного сокращения налоговых доходов консолидированного бюджета Российской Федерации основной упор налоговых органов был сделан на проверки по главным бюджетообразующим налогам (НДС, налогу на прибыль организаций). В настоящее время ФНС России и Роструд договорились об одновременных проверках работодателей, которые фактически нанимают самозанятых в качестве своих работников, оформляя их по гражданско-правовым договорам.

Выявление признаков трудовых отношений является основанием для проверки и привлечения работодателя к ответственности за нарушение трудового и налогового законодательства. В частности, в соответствии с КоАП предусматривается приостановление деятельности на срок до 90 суток. Кроме того, выплаченные самозанятым доходы, фактически получаемые в рамках трудовых отношений, подлежат обложению НДФЛ и страховыми взносами.

При наличии признаков трудовых отношений между работодателем и самозанятым работодатель может избежать негативных последствий в виде доначислений НДФЛ

<sup>5</sup> Применяется в рамках Федерального закона «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» от 07.08.2001 № 115-ФЗ.

и страховых взносов, а также пени и штрафов, представив соответствующие налоговые декларации (расчеты).

Как отмечается в письме УФНС РФ по Московской области от 27.07.2020 № 10-17/051757@, ФНС России выработала алгоритм работы с возможной налоговой оптимизацией, когда работников подменяют самозанятыми. Он основан на анализе данных из электронной системы: поступающие от плательщиков НПД в режиме онлайн сведения сопоставляются с данными их бывших работодателей. При этом анализируются динамика страховых выплат, среднесписочная численность, показатели среднеотраслевой налоговой нагрузки, персональная история трудоустройства самозанятого, источники и суммы его доходов. Помимо этого, ФНС России уже имеет достаточно широкий перечень признаков переквалификации трудовых договоров, определенный в том числе п. 17 Постановления пленума Верховного суда РФ от 29 мая 2018 г. № 15.

Кроме того, в случае применения специального налогового режима НПД при реализации товаров, услуг, имущественных прав дистанционно, в том числе через интернет, положения Закона № 422-ФЗ не содержат ограничений по месту ведения деятельности, в онлайн-формате. Проблема усложняется по мере трансформации условий и форм занятости на фоне инновационных изменений, широкого применения электронных площадок потребительских сервисов, цифровых платформ. Так, уже возникли судебные разбирательства в отношении услуг, оказываемых Uber такси, как в части определения формы трудовых отношений между физическими лицами и цифровыми компаниями, так и с позиции налоговых соглашений между странами. Таким образом, позиция по месту регистрации и ведения профессиональной деятельности следует сделать более гибкой в самом тексте устанавливающего законодательного акта [Гончаренко Л. И., Адвокатова А. С., 2020].

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Обзор законодательства стран СНГ по вопросу налогообложения самозанятых граждан позволил сформулировать ключевые вопросы, ответы на которые должны быть даны в специальной главе МНК, посвященной налогообложению самозанятых. Сформулируем основные постулаты, которые, по нашему мнению, следует заложить в модельное законодательство стран — участниц СНГ.

**По первому ключевому вопросу:** специальная глава МНК должна не только четко определять круг налогоплательщиков специального режима, но и устанавливать основной категориальный аппарат (понятие самозанятости, самозанятых лиц, плательщиков налога на профессиональный доход и т. п.), одинаково трактуемый во всех странах-участницах. Без такой конкретизации невозможно однозначно определить категорию налогоплательщиков разрабатываемого налога на профессиональный доход [Терентьева А. А., Попов С. В., 2019; Мартынова Ю. А., Сухомлинова А. М., 2019]. В частности, предлагаем следующее определение самозанятых: это физические лица, не зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей, и индивидуальные предприниматели, не имеющие наемных работников, самостоятельно осуществляющие основанную на личном трудовом участии деятельность, направленную на получение дохода, не превышающего уровень, установленный налоговым законодательством страны, и предусмотренную перечнем видов деятельности (работ, услуг), которыми могут заниматься самозанятые лица в соответствии с налоговым законодательством страны.

Вместе с тем, учитывая различия государств в производственно-экономических и прочих аспектах, «внутреннее наполнение» категорий целесообразно устанавливать на уровне национального законодательства. Например, какими видами деятельности могут заниматься самозанятые граждане и т. п.

**По второму ключевому вопросу:** специальная глава МНК должна лишь формировать список (перечень) таких общих условий, среди которых на уровне национального законо-

дательства будут отбираться те, которые являются наиболее существенными и важными в условиях экономики той или иной страны. В частности, в ограничительных условиях, регламентируемых МНК СНГ, могут быть отнесены:

- размер доходов физического лица, определяемый накопленным итогом с начала периода;
- отсутствие возможности использовать труд наемных работников;
- невозможность применения НПД при совершении отдельных видов операций (например, посреднических);
- возможность (невозможность) совмещения НПД с основной трудовой деятельностью и иными режимами налогообложения.

**Третий ключевой вопрос** является наиболее важным в разработке положений специальной главы МНК, однако одновариантный ответ на него выработать сложно, так как концепция обложения профессионального дохода основывается во многом на особенностях поведения и «налоговой» восприимчивости населения [Valiyev A. и др., 2017; Покида А. Н., Зыбуновская Н. В., 2019], возможностях налогового администрирования, в том числе его цифровизации. Безусловно, при низком качестве налогового контроля, низком уровне цифровизации бизнес-процессов и налоговой культуры явным преимуществом обладают налоги, основанные на вмененном подходе, как более простые в администрировании. Однако фиксированные налоги могут быть «несправедливы» с позиции как государства (когда плательщики, получающие большие доходы, платят минимальный налог), так и налогоплательщика (при обязательности уплаты налога даже в период получения убытка или минимальной прибыли). В данном контексте МНК должен предоставлять право выбора для национальных законодателей облагать фактический, вмененный доход или использовать оба варианта одновременно.

**По четвертому ключевому вопросу:** МНК должен предполагать оба варианта налогообложения (в форме подоходного налога и в форме страховых взносов), так как страны при выборе одного из них вправе определять доминирующую концепцию, исходя из национальных интересов и особенностей формирования налоговых доходов бюджетов, страховых и пенсионных фондов.

**По пятому ключевому вопросу:** МНК должен определять общие условия администрирования специального налогового режима, учитывая технические возможности всех стран — участниц СНГ. При этом администрирование налога на профессиональный доход должно основываться на следующих принципах: простота и удобство для налогоплательщика, экономия для государства. Автоматическую регистрацию налогоплательщиков, расчет и уплату налога, рассылку налоговых уведомлений и взаимодействие с налоговыми органами целесообразно осуществлять через специальное мобильное приложение, если это позволяют технические, финансовые и организационные условия страны.

Одновременный учет представленных рекомендаций позволит выработать общие подходы и гармонизировать налоговое законодательство государств — участников СНГ в области регулирования деятельности самозанятых, а также решить ряд важнейших задач:

- 1) повысить доходы национальных консолидированных бюджетов государств — членов СНГ, так как самозанятые люди не платят налоги и составляют значительную часть теневой экономики этих стран;
- 2) повысить уровень налоговой культуры и сознательности граждан как участников общественных отношений;
- 3) решить проблему правовой уязвимости самозанятых, которые при нарушении своих прав в реализации приносящей доход деятельности не могут обратиться в суд, так как не зарегистрированы в качестве индивидуальных предпринимателей и работают вне рамок правового поля.

**Список источников**

- Алпысбаева С. Н., Строева Г. В., Шунеев Ш. Ж. и др. Переход к прогрессивной шкале индивидуального подоходного налога в Казахстане: возможности и ограничения // Проблемы прогнозирования. 2020. № 1 (178). С. 164–174.
- Вишневская Н. Т. Самозанятость в переходных экономиках // Мировая экономика и международные отношения. 2013. № 10. С. 58–67.
- Горский И. В. Модельный Налоговый кодекс СНГ как инструмент интеграции // Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал. 2012. № 2. С. 31–36.
- Гончаренко Л. И., Адвокатова А. С. Налог на профессиональный доход: риски и потенциал // Экономика. Налоги. Право. 2020. Т. 13. № 5. С. 131–140.
- Калманбетова Г. Т. Экономические условия развития теневой занятости населения Кыргызстана // Российское предпринимательство. 2016. Т. 17. № 15. С. 1795–1806. URL: <http://dx.doi.org/10.18334/rp.17.15.36088>.
- Клеандров М. И. К вопросу о правовом статусе самозанятого лица в Российской Федерации // Экономика. Право. Общество. 2019. № 2 (18). С. 7–13.
- Мартынова Ю. А., Сухомлинова А. М. К вопросу о несовершенстве правового регулирования деятельности самозанятых граждан // Тенденции развития науки и образования. 2019. № 49-6. С. 56–58. URL: <http://dx.doi.org/10.18411/lj-04-2019-123>.
- Покида А. Н., Зыбуновская Н. В. Правовое сознание самозанятых граждан // Власть. 2019. Т. 27. № 2. С. 176–183. URL: <http://dx.doi.org/10.31171/vlast.v27i2.6348>.
- Темирбекова Л. А., Тобабабулова М. А. Единый совокупный платеж инструмент самообеспечения // Научный альманах. 2020. № 1-1 (63). С. 43–46.
- Терентьева А. А., Попов С. В. Перспективы правового регулирования самозанятых граждан // Синергия наук. 2019. № 36. С. 519–526. URL: <http://synergy-journal.ru/archive/article4553>.
- Тютюрюков Н. Н., Тютюрюков В. Н., Тернопольская Г. Б. Задачи модельного Налогового кодекса стран СНГ на новом этапе интеграции // Налоги и финансовое право. 2012. № 7. С. 238–244.
- Cichocki S., Tyrowicz J. Shadow employment in post-transition. Is informal employment a matter of choice or no choice in Poland? // The Journal of Socio-Economics. 2010. Vol. 39. Iss. 4. P. 527–535. URL: <https://doi.org/10.1016/j.socec.2010.03.003>.
- Cowling M. L., Wooden M. Does solo self-employment serve as a 'stepping stone' to employership? // Labour Economics. 2021. Vol. 68. Article 101942. URL: <https://doi.org/10.1016/j.labeco.2020.101942>.
- Gherman O., Cimpoiș L. Fiscal Policy of the Republic of Moldova: Achievements of the Fiscal Control and Entity Behavior // Economie si Sociologie: Revista Teoretico-Stiintifica. 2015. № 4. С. 84–88.
- Valiyev A., Babayev A., Huseynova H. et al. Do citizens of the former Soviet Union trust state institutions and why: The case of Azerbaijan // Communist and Post-Communist Studies. 2017. Vol. 50. Iss. 3. P. 221–231. URL: <https://doi.org/10.1016/j.postcomstud.2017.08.002>.

**References**

- Alpysbaeva S.N., Stroeve G.V., Shuneev Sh.Zh. et al. (2020). Transition to a Progressive Scale of Individual Income Tax in Kazakhstan: Opportunities and Limitations. *Problemy prognozirovaniya — Studies on Russian Economic Development*, vol. 1 (178), pp. 164–174 (In Russ.).
- Cichocki S., Tyrowicz J. (2010). Shadow employment in post-transition. Is informal employment a matter of choice or no choice in Poland? *The Journal of Socio-Economics*, vol. 39, iss. 4, pp. 527–535. Available at: <https://doi.org/10.1016/j.socec.2010.03.003>.
- Cowling M.L., Wooden M. (2021). Does solo self-employment serve as a 'stepping stone' to employership? *Labour Economics*, vol. 68, article 101942. Available at: <https://doi.org/10.1016/j.labeco.2020.101942>.
- Gherman O., Cimpoiș L. (2015). Fiscal Policy of the Republic of Moldova: Achievements of the Fiscal Control and Entity Behavior. *Economie si Sociologie: Revista Teoretico-Stiintifica*, vol. 4, pp. 84–88.
- Gorsky I.V. (2012). CIS Model Tax Code as an Instrument of Integration. *Finansovyy zhurnal — Financial Journal*, vol. 2, pp. 31–36 (In Russ.).
- Goncharenko L.I., Advokatova A.S. (2020). Professional Income Tax: Risks and Potential. *Ekonomika. Nalogi. Pravo — Economics. Taxes. Law*, vol. 13, no. 5, pp. 131–140 (In Russ.).
- Kalmanbetova G.T. (2016). The economic conditions for the development of Kyrgyzstan population's shady employment. *Rossiiskoe predprinimatel'stvo — Russian Journal of Entrepreneurship*, vol. 17, no. 15, pp. 1795–1806 (In Russ.). Available at: <http://dx.doi.org/10.18334/rp.17.15.36088>.
- Kleandrov M.I. (2019). On the Issue of the Self-Employed Legal Status in the Russian Federation. *Ekonomika. Pravo. Obshchestvo — Economy. Law. Society*, vol. 2 (18), pp. 7–13 (In Russ.).
- Martynova Yu.A., Sukhomlinova A.M. (2019). On the issue of imperfection of legal regulation of the self-employed citizens' activities. *Tendencii razvitiya nauki i obrazovaniya — Trends in the Development of Science and Education*, no. 49–6, pp. 56–58 (In Russ.). Available at: <http://dx.doi.org/10.18411/lj-04-2019-123>.

Pokida A.N., Zybulovskaya N.V. (2019). Legal Consciousness of Self-Employed Citizens. *Vlast' – The Authority*, vol. 27, no. 2, pp. 176–183 (In Russ.). Available at: <http://dx.doi.org/10.31171/vlast.v27i2.6348>.

Temirbekova L.A., Tobagabulova M.A. (2020). A Single Aggregate Payment Tool of Self-Reliance. *Nauchnyj al'manah – Scientific Almanac*, vol. 1-1 (63), pp. 43–46 (In Russ.).

Terentyeva A.A., Popov S.V. (2019). Prospects of Legal Regulation of Self-Employed Citizens. *Sinergiya Nauk – Synergy of Science*, vol. 36, pp. 519–526 (In Russ.). Available at: <http://synergy-journal.ru/archive/article4553>.

Tyutyuryukov N.N., Tyutyuryukov V.N., Ternopolskaya G.B. (2012). Tasks of the Model Tax Code of the CIS Countries at the New Stage of Integration. *Nalogi i finansovoe pravo – Taxes and Financial Law*, vol. 7, pp. 238–244. (In Russ.).

Valiyev A., Babayev A., Huseynova H., Jafarova Kh. (2017). Do citizens of the former Soviet Union trust state institutions and why: The case of Azerbaijan. *Communist and Post-Communist Studies*, vol. 50, iss. 3, pp. 221–231. Available at: <https://doi.org/10.1016/j.postcomstud.2017.08.002>.

Vishnevskaya N.T. (2013). Self-Employment in Transition Economies. *Mirovaya ekonomika i mezhdunarodnye otnosheniya – World Economy and International Relations*, vol. 10, pp. 58–67 (In Russ.).

### **Информация об авторе**

**Анна Витальевна Тихонова**, кандидат экономических наук, доцент, доцент департамента налогов и налогового администрирования факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, г. Москва; доцент кафедры статистики и кибернетики Российского государственного аграрного университета — МСХА имени К. А. Тимирязева, г. Москва

### **Information about the author**

**Anna V. Tikhonova**, Candidate of Economic Sciences, Docent, Associate Professor of the Department of Taxes and Tax Administration of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis, Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow; Associate Professor of the Department of Statistics and Cybernetics, Russian State Agrarian University — Moscow Timiryazev Agricultural Academy, Moscow

Статья поступила в редакцию 02.08.2021

Одобрена после рецензирования 24.11.2021

Принята к публикации 08.12.2021

Article submitted August 2, 2021

Approved after reviewing November 24, 2021

Accepted for publication December 8, 2021