



Финансы, денежное обращение и кредит

Научная статья

УДК 336.225

DOI: <https://doi.org/10.17308/econ.2025.2/13061>

JEL: H21; H29; H30

Интегральная методика оценки эффективности применения специального налогового режима «Налог на профессиональный доход»

Н. А. Кустов^{1✉}

¹ Пермский государственный национальный исследовательский университет, ул. Букирева, 15,
614068, Пермь, Российская Федерация

Предмет. В современных условиях экономического развития Российской Федерации особое внимание уделяется вопросам налоговой политики, направленной на поддержку и развитие малого и среднего бизнеса. Одним из таких инструментов стал специальный налоговый режим «Налог на профессиональный доход» (далее – НПД). Актуальность статьи определяется ростом численности плательщиков НПД, что обуславливает необходимость создания методики, позволяющей оценить совокупное влияние внедрения НПД на экономику регионов Российской Федерации для всех субъектов экономических отношений (физического лица, юридического лица и государства), что сделало бы возможным прогнозирование дальнейшей динамики развития данного специального налогового режима.

Цель. Анализ эффективности применения НПД на основе интегральной методики оценки, включая апробацию разработанного подхода и выявление его влияния на налоговые поступления и уровень легализации доходов самозанятых граждан.

Методология. Основой для разработки интегральной методики оценки налоговой эффективности послужил анализ изменений социально-экономических показателей, на которые оказывает влияние НПД, по аналогии с существующими методиками оценок эффективности внедрения налоговых льгот. Такими показателями стали коэффициенты бюджетной, социальной и экономической эффективности, совокупная оценка которых позволяет провести интегральную оценку эффективности исследуемого налогового режима.

Выводы. Разработанная автором методика может использоваться для мониторинга изменений в эффективности применения специального налогового режима в целях своевременной корректировки стратегии развития региона.

Ключевые слова: самозанятые, налоговая политика, налоговая эффективность, развитие региона.

Для цитирования: Кустов, Н. А. (2025). Интегральная методика оценки эффективности применения специального налогового режима «Налог на профессиональный доход». *Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Экономика и управление*, (2), 51–63. DOI: <https://doi.org/10.17308/econ.2025.2/13061>



Financial Economics

Original article

UDC 336.225

DOI: <https://doi.org/10.17308/econ.2025.2/13061>

JEL: H21; H29; H30

Integrated methodology for evaluating the effectiveness of the special tax regime "professional income tax"

N. A. Kustov^{1✉}

¹ Perm State University, 15 Bukireva St., 614068, Perm, Russian Federation

Subject. In the current economic development conditions of the Russian Federation, particular attention is paid to tax policy issues aimed at supporting and developing small and medium-sized enterprises. One such instrument is the special tax regime 'Professional Income Tax' (hereinafter – PIT). The relevance of this article stems from the growth in the number of PIT taxpayers, which necessitates the development of a methodology to evaluate the comprehensive impact of PIT implementation on the economies of the Russian Federation regions for all economic actors (individuals, legal entities, and the state). It would allow forecasting the further development trends of this special tax regime.

Purpose. Analysis of PIT application effectiveness based on an integrated evaluation methodology, including testing the developed approach and identifying its impact on tax revenues and the extent of income legalization among self-employed individuals.

Methodology. As a basis for developing an integrated methodology for evaluating tax efficiency we used the analysis of changes in the socio-economic indicators affected by the PIT, similar to existing methods for assessing the effectiveness of tax incentives. These indicators are the factors of budgetary, social and economic efficiency. Their combined assessment enables an integrated evaluation of the effectiveness of the studied tax regime.

Conclusions. The methodology developed by the author can be used to monitor changes in the effectiveness of the special tax regime's application for the timely adjustments to regional development strategy.

Key words: self-employed individuals, tax policy, tax efficiency, regional development.

For citation: Kustov, N. A. (2025). Integrated methodology for evaluating the effectiveness of the special tax regime "professional income tax". *Proceedings of Voronezh State University. Series: Economics and Management*, (2), 51–63. DOI: <https://doi.org/10.17308/econ.2025.2/13061>

Введение

Внедрение специальных налоговых режимов в Российской Федерации ставило своей основной целью создание фундаментальных мер государственной поддержки, способствующих формированию благоприятных условий для развития отечественного института малого предпринимательства. Одним из ярких примеров стимулирования развития микропредпринимательства является внедрение специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» (далее – НПД) на основании Федерального закона «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» от 27 ноября 2018 г. № 422-ФЗ¹.

По данным Федеральной налоговой службы, по состоянию на 31 августа 2024 г. численность зарегистрированных плательщиков данного налогового режима (самозанятых) составляет 11 192 758 чел.². Высокая численность плательщиков НПД, несомненно, оказывает влияние на региональные социально-экономические показатели, что приводит к изменению экономики страны и регионов. Государственному аппарату важно учитывать данные изменения, а также прогнозировать их последствия для целей формирования дальнейшей стратегии стабильного развития налоговой политики и минимизации возможности возникновения негативных экономических последствий.

На основании вышесказанного актуальным становится вопрос о необходимости создания методики, позволяющей оценить совокупное влияние НПД на экономику субъектов Российской Федерации, что позволит спрогнозировать дальнейшую динамику их развития. Поскольку, как было отмечено автором в предыдущей работе по данной тематике, посвященной исследованию особенностей налогообложения самозанятых в странах ближнего и дальнего зарубежья, бесконтрольное развитие самозанятости в развивающихся странах приводило к развитию бедности

населения и деградации государственной экономической системы (Кустов, 2023).

Гипотеза исследования: существует взаимосвязь между эффективностью специального налогового режима НПД и его влиянием на налоговые поступления и уровень легализации доходов самозанятых граждан. Разработка и применение интегральной методики оценки позволяют количественно определить степень данной взаимосвязи, выявить закономерности в изменении налоговой нагрузки и динамике самозанятости, а также оценить различия в экономических и фискальных показателях регионов.

Целью данной статьи является анализ эффективности применения НПД на основе интегральной методики оценки, включая апробацию разработанного подхода и выявление его влияния на налоговые поступления и уровень легализации доходов самозанятых граждан.

Обзор предыдущих исследований

На сегодняшний день развитие самозанятости является одним из основных направлений государственной политики Российской Федерации, а национальный проект «Малое и среднее предпринимательство» включает в себя создание благоприятных условий для осуществления деятельности самозанятых граждан и содержит ряд различных мер государственной поддержки – от информационно-консультационных услуг до предоставления прямого льготного финансирования³.

Рассмотрение феномена самозанятости является актуальной темой для научных исследований. Например, в работе А. В. Виленского (2023), посвященной исследованию становления и развития института самозанятости в Российской Федерации, автор выделяет положительные и негативные стороны развития самозанятости, относя к положительным снижению уровня безработицы, а к негативным – переток в самозанятые квалифицированных работников из предприятий, что приводит к усугублению проблемы дефицита рабочей силы в некоторых субъектах Российской Федерации. Далее можно отметить исследование С. В. Дорошенко (2024), в котором автор применяет эконометрические методы для анализа

¹ О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» : федер. закон от 27 ноября 2018 г. № 422-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

² Официальный сайт ФНС России. Единый реестр субъектов малого и среднего предпринимательства. URL: <https://rmsp.nalog.ru/statistics2.html>

³ URL: <https://национальныепроекты.пф/projects/msp/podderzhka-samozanyatykh>

изменений в структуре занятости, вызванных введением данного налогового режима. Однако результаты проведенного исследования свидетельствуют о сложности и ограниченности возможностей точной количественной оценки влияния НПД на долю занятых в неформальном секторе экономики. В работе М. В. Пьяновой (2021) проводится оценка особенностей НПД в контексте существенного увеличения численности плательщиков НПД, к которым автор относит льготную составляющую НПД, а также востребованность данного налогового режима со стороны налогоплательщиков. Е. А. Самсонов (2022) исследовал тему по совершенствованию цифровых технологий налогообложения на примере НПД, предлагая интегрировать цифровую составляющую данного налогового режима в другие программные продукты. В рамках исследования уникального статуса плательщиков НПД Е. Н. Моисеева и И. П. Чиранова (2022) обращают внимание на специфику их правового положения, определяя самозанятых как псевдосубъектов трудовых отношений. По мнению авторов, данная категория экономически активного населения одновременно совмещает функции наемных работников и работодателей, что приводит к размыванию традиционных границ между трудовыми категориями. В свою очередь, О. П. Чекмарев (2022) акцентирует внимание на неоднородности состава самозанятых, что затрудняет их классификацию, поскольку характер их профессиональной деятельности не укладывается в классические определения самостоятельной занятости или наемного труда.

Исследованию процессов формирования и развития института самозанятости в Российской Федерации посвящена работа А. В. Виленского (2023), в которой автор отмечает, что становление данного института сопровождалось существенным снижением уровня безработицы в большинстве регионов страны. Однако наряду с положительными эффектами введение самозанятости привело и к ряду негативных последствий, в частности к оттоку квалифицированных специалистов из предприятий малого и среднего бизнеса, а также крупных организаций, что усугубило проблему дефицита рабочей силы в отдельных регионах России.

Автором данной статьи также проводились различные исследования по данной тематике, среди которых можно отметить те, которые были посвящены оценке НПД с точки зрения льготно-

го режима налогообложения (Кустов, Городилов, 2022); влиянию социально-экономических показателей субъектов Российской Федерации, входящих в ПФО, на численность плательщиков НПД (Кустов, Городилов, 2024) и др.

Мировая тенденция развития института самозанятости прослеживается в различных исследованиях зарубежных авторов по данной тематике. Так, исследованием самозанятости среди бедных слоев населения в США занимались Fisher et al. (2024), сделавшие вывод о том, что в США самозанятость – менее доходное занятие по сравнению с низкооплачиваемыми работами по найму. Далее можно отметить работу Dvoulety & Nikulin (2023), посвященную исследованию отличий зависимых самозанятых от наемных работников в Европейском союзе, где на основании проведенного эконометрического исследования авторы пришли к выводу о том, что зависимые самозанятые – чаще всего низкоквалифицированные работники. Исследованием социальной защищенности самозанятых в Канаде занимались Khan et al. (2023), сформулировавшие позицию о необходимости развития комплексной программы для защиты самозанятых с низкими доходами. Вопросам налогообложения самозанятых в Африке посвящена работа Ogembo (2020), в которой автор затрагивает тему сложности построения механизма налогообложения самозанятых в странах с низким уровнем доходов. Исследование Herreno & Ocampo (2023) посвящено анализу макроэкономических последствий развития самозанятости, приводящих к сокращению сбережений и росту закредитованности самозанятых граждан. Также можно отметить работу Fritsch et al. (2023), анализирующих различия в развитии самозанятости в Восточной и Западной Германии с учетом влияния антипредпринимательской политики СССР.

Значительное число различных научных исследований по данному направлению подтверждает актуальность темы, выбранной автором.

Материалы и методы исследования

Авторский подход к оценке эффективности НПД основывается на анализе изменений социально-экономических показателей, на которые оказывает влияние данный специализированный налоговый режим. В качестве критериев оценки эффективности, аналогич-

ных подходу к оценке внедрения налоговых льгот, выделяются коэффициенты бюджетной, социальной и экономической эффективности. Комплексная оценка этих показателей позволяет провести интегральную оценку данного налогового режима.

В рамках исследования используются количественные методы анализа данных, включая расчет интегрального коэффициента налоговой эффективности, который позволяет оценить относительную результативность выбранного налогового режима.

Информационную базу исследования составляют данные Федеральной налоговой службы, Росстата и региональных органов государственной власти.

Теоретическая значимость исследования состоит в развитии методики оценки налоговой эффективности специальных налоговых режимов для физических лиц. Практическая значимость исследования заключается в возможности применения разработанной интегральной методики оценки налоговой эффективности региональными и федеральными органами власти для формирования стратегии по развитию налоговой политики.

Применение предложенной методики обеспечивает формирование объективных выводов о результативности налогового режима НПД и служит основой для разработки рекомендаций по совершенствованию налоговой политики в отношении плательщиков НПД.

Результаты

Оценка бюджетной эффективности специального налогового режима является важнейшим показателем оценки налоговой эффективности, позволяя оценивать доходность/убыточность применяемого специального налогового режима на территории субъекта Российской Федерации для регионального бюджета.

Расчет показателя оценки бюджетной эффективности строится на анализе соотношения полученного бюджетом результата и расходов (убытков), обеспечивающих его получение. При проведении прогнозной оценки бюджетной эффективности также необходимо учитывать фактор времени, выражающийся в дисконтировании планируемых бюджетных доходов и расходов к текущему моменту. За ставку дисконтирования рационально взять среднюю процентную ставку за расчетный период для субъекта Российской Федерации по получен-

ным бюджетным кредитам, поскольку данная процентная ставка максимально достоверно отражает текущую рыночную оценку временной стоимости денег и рисков для соответствующего регионального бюджета.

Из этого следует, что суммарная величина доходов от собираемого налога для соответствующего регионального бюджета за определенный временной период, приведенная к текущему моменту, соотносится с дисконтированной суммой расходов на налоговое администрирование специального налогового режима, а также убытков в виде упущенной выгоды регионального бюджета по другим налогам и сборам при отказе от иного налогового режима налогоплательщиками, выбравшими «Налог на профессиональный доход». Понятие упущенной выгоды применено далее.

Физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность в статусе плательщика НПД, уплачивают налоги в региональный бюджет по ставке 4 % (при работе с физическими лицами) и 6 % (при работе с юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями), что существенно ниже стандартной налоговой ставки в 13 % (НДФЛ) по трудовым и гражданско-правовым договорам (и это без учета обязательных страховых взносов во внебюджетные фонды Российской Федерации, взимаемых у источника доходов). Оптимизация налогообложения может наблюдаться у плательщиков НПД и в сравнении с ИП, уплачивающими налог по ставке 6 или 15 % при упрощенной системе налогообложения (в зависимости от выбранного объекта налогообложения) или 13 % при общем режиме (за исключением патентной системы налогообложения по определенным видам деятельности, а также различных региональных налоговых преференций для данной категории налогоплательщиков), что также сокращает доходы регионального бюджета, поэтому и возникает необходимость оценки упущенной выгоды регионального бюджета от снижения налоговых поступлений в субъекте Российской Федерации при применении НПД. Но здесь необходима оговорка о том, что основная цель введения НПД декларировалась как вывод части доходов физических лиц «из тени». Соответственно, в данном контексте не совсем корректным было бы учитывать «валовую» величину упущенной выгоды применительно ко всей сумме облагаемых доходов, поскольку до введения НПД

данные доходы де факто могли и не облагаться какими-либо налогами.

В части, касающейся расходов на налоговое администрирование, следует отметить, что регистрация плательщика НПД и учет начисленных сумм налога на профессиональный доход осуществляются посредством мобильного приложения «Мой налог», данный процесс налогового администрирования реализован полностью в цифровом формате. Все транзакции с налоговым риском автоматически попадают в зону внимания налоговых органов через инструменты дистанционного мониторинга и предиктивной аналитики. Затраты на сбор налога на профессиональный доход в субъектах Российской Федерации, по данным Министерства экономического развития Российской Федерации, составляют незначительную сумму от налоговых поступлений, точные данные по которой присутствуют в территориальных органах ФНС. Также к затратам на налоговое администрирование необходимо отнести расходы на осуществление контрольно-проверочных мероприятий в отношении плательщиков НПД и их контрагентов, учет которых осуществляется также в территориальных органах ФНС. Однако и здесь необходимо сделать замечание: нет точных, подтвержденных данных о том, что введение НПД каким-либо образом увеличило бы численность аппарата ФНС и его территориальных подразделений, следовательно, для целей сопоставительного анализа величиной данных расходов возможно пренебречь.

Таким образом, для расчета показателя бюджетной эффективности предлагаем использовать следующую формулу:

$$КБЭнр = \sum_{t=1}^T \frac{ДНР_t}{(1+i_t)^{n_t}} \bigg/ \sum_{t=1}^T \frac{РНР_t}{(1+i_t)^{n_t}}, \quad (1)$$

где $КБЭнр$ – коэффициент бюджетной эффективности налогового режима; $ДНР$ – доходы регионального бюджета по специальному налоговому режиму за расчетный период; $РНР$ – расходы регионального бюджета по администрированию налогового режима за расчетный период и убытков в виде упущенной выгоды регионального бюджета по другим налогам и сборам от использования альтернативного способа ведения хозяйственной деятельности, соответствующего направлению специального налогового режима; i – средняя процентная ставка за расчетный

период для субъекта Российской Федерации по бюджетному кредиту; n – номер расчетного периода для оценки показателя бюджетной эффективности.

Значения $КБЭнр > 1$ свидетельствуют о высокой бюджетной эффективности специального налогового режима, значение $КБЭнр = 1$ – о достаточной, а $КБЭнр < 1$ – о низкой.

Анализ социальной эффективности специального налогового режима позволяет провести динамическую оценку уровня распространения специального налогового режима в субъекте Российской Федерации путем отслеживания показателя изменения численности налогоплательщиков на контрольную дату.

Расчет социального эффекта от НПД с помощью стандартных методик не даст достоверного результата в краткосрочном периоде, поскольку социальный эффект имеет долгосрочное влияние и проявляется с заметным временным лагом. Также возникает необходимость в определении региональных социально значимых показателей, на изменение которых оказывает заметное влияние специальный налоговый режим без учета влияния иных региональных факторов. В целях выделения группы показателей, на которую будет направлен социальный эффект от НПД, ранее предлагалось использовать такие показатели, как уровень безработицы, заработная плата, доступность различных услуг и т. д., но на данную группу региональных социальных показателей оказывают существенное влияние любые макроэкономические изменения. Поэтому предлагается оценивать социальную эффективность НПД, основываясь на цели внедрения данного налогового режима.

Основная цель внедрения специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» определена в пояснительной записке к проекту Федерального закона «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима “Налог на профессиональный доход” в городе федерального значения Москве, в Московской и Калужской областях, а также в Республике Татарстан (Татарстан)»⁴ как обеспечение благоприятных

⁴ О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» в городе федерального значения Москве, в Московской и Калужской областях, а также в Республике Татарстан (Татарстан) : законопроект № 551845–7. URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/551845-7?ysclid=lw0325qjdn7644536>

условий осуществления деятельности самозанятыми гражданами посредством создания нового режима налогообложения. Следовательно, основным социальным показателем, на который влияет данный налоговый режим, является показатель численности плательщиков налога на профессиональный доход, что соответствует целям государственной налоговой политики по увеличению численности зарегистрированных налогоплательщиков. Учитывая то, что изменение численности плательщиков НПД связывается с ощутимым изменением и самих социально-экономических показателей субъектов Российской Федерации, что было отмечено в предыдущей работе автора (Кустов, Городилов, 2024), можно сделать вывод о том, что чем больше зарегистрированных плательщиков НПД в субъекте Российской Федерации, тем выше наблюдаемый от них социальный эффект. Поэтому рационально сравнить динамическое изменение численности плательщиков НПД от численности трудоспособного населения в субъекте Российской Федерации на начало и конец расчетного периода.

Для расчета показателя социальной эффективности НПД предлагаем использовать следующую формулу:

$$КСЭнр = \frac{ЧПкп}{ЧПткп} / \frac{ЧПнп}{ЧПтнп}, \quad (2)$$

где $КСЭнр$ – коэффициент социальной эффективности налогового режима; $ЧПнп$ – численность зарегистрированных налогоплательщиков на начало расчетного периода; $ЧПтнп$ – численность трудоспособного населения на начало расчетного периода; $ЧПкп$ – численность зарегистрированных налогоплательщиков на конец расчетного периода; $ЧПткп$ – численность трудоспособного населения на конец расчетного периода.

Оценка коэффициента социальной эффективности налогового режима:

- при $КСЭнр > 1$ – специальный налоговый режим имеет социальную эффективность;
- при $КСЭнр = 1$ – социальная эффективность специального налогового режима не проявляется;
- при $КСЭнр < 1$ – специальный налоговый режим не эффективен.

Расчет показателя оценки социальной эффективности специального налогового режима помогает выявить его влияние на

социальные процессы и явления в обществе, что позволяет принимать информированные решения о его поддержке, корректировке или изменении с учетом социальных потребностей и приоритетов.

Оценка экономической эффективности специального налогового режима позволяет проанализировать экономический эффект для «усредненного» налогоплательщика специального налогового режима, сравнив его со средней заработной платой в субъекте Российской Федерации.

Экономическая эффективность традиционно рассчитывается по отношению к налогоплательщику. Оценка экономической эффективности должна характеризовать влияние НПД на результат финансово-хозяйственной деятельности плательщика НПД в субъекте Российской Федерации. Основным результатом деятельности плательщика НПД является его доход, полученный от реализации продукции, товаров, выполнения работ или оказания услуг. Поскольку совокупной годовой доход плательщика НПД на сегодняшний день ограничен 2,4 млн руб., предлагается соотнести средний доход плательщика НПД в субъекте Российской Федерации со средней номинальной заработной платой в субъекте Российской Федерации за расчетный период. Результат данного соотношения будет показывать среднюю экономическую эффективность для налогоплательщика по НПД в исследуемом субъекте Российской Федерации.

Также следует учитывать, что показатель «среднемесячная номинальная начисленная заработная плата работников по полному кругу организаций по субъектам Российской Федерации» рассчитывается до уплаты НДФЛ. Средний доход плательщика НПД также предлагается рассчитывать аналогичным образом (до уплаты НПД).

Для расчета показателя экономической эффективности предлагаем использовать следующую формулу:

$$КЭЭнр = \frac{\left(\frac{\frac{ДНР}{\%НДБ} \times 100\%}{(ЧПнп + ЧПкп)/2} / \%СНС \times 100\% \right)}{(СНЗнп + СНЗкп)/2}, \quad (3)$$

где $KЭЭнр$ – коэффициент экономической эффективности налогового режима; $ДНР$ – доходы регионального бюджета по специальному налоговому режиму за расчетный период; $%НДБ$ – процент от суммы налога, перечисляющийся в доход регионального бюджета; $%СНС$ – средняя налоговая ставка по специальному налоговому режиму; $ЧПнп$ – численность зарегистрированных налогоплательщиков на начало расчетного периода; $ЧПкп$ – численность зарегистрированных налогоплательщиков на конец расчетного периода; $СНЗнп$ – средняя номинальная заработанная плата в субъекте Российской Федерации на начало расчетного периода; $СНЗкп$ – средняя номинальная заработанная плата в субъекте Российской Федерации на конец расчетного периода.

При $KЭЭнр > 1$ специальный налоговый режим имеет высокую экономическую эффективность, при $KЭЭнр = 1$ – достаточную, а при $KЭЭнр < 1$ – низкую.

Оценка экономической эффективности специального налогового режима позволяет определить его влияние на доход плательщиков НПД, что способствует принятию обоснованных решений о его дальнейшем применении или корректировке. Данный режим может оказывать положительное влияние на экономический рост за счет стимулирования роста доходов, полученных от предпринимательской активности в рамках использования данного налогового режима, а также способствовать развитию инновационной деятельности. Результаты оценки экономической эффективности позволяют определить степень достижения налоговыми преференциями поставленных целей, обоснованность их сохранения и возможные направления оптимизации налоговой политики. Данный вывод будет подтвержден в ходе апробации разработанного коэффициента.

Интегральная оценка налогового режима осуществляется для сведения полученных результатов к единому интегральному показателю оценки налоговой эффективности, для чего предлагаем рассчитать среднее геометрическое значение показателей коэффициентов бюджетной, социальной и экономической эффективности.

Расчет среднего геометрического значения позволяет нам сохранить неизменным произведение индивидуальных значений исследуемых показателей. При применении инте-

гральной методики оценки налогового режима для динамической оценки данный подход позволит провести оценку изменения среднего коэффициента по каждому показателю.

Расчет интегрального показателя оценки налогового режима предлагается осуществить по следующей формуле:

$$КИОнр = \sqrt[3]{КБЭнр \times КСЭнр \times КЭЭнр}, \quad (4)$$

где $КИОнр$ – коэффициент интегральной оценки налогового режима.

В работе предложена следующая интерпретация значений интегрального коэффициента эффективности налогового режима. В субъектах с $КИОнр > 1$ специальный налоговый режим демонстрирует интегральную эффективность, в субъектах с $КИОнр < 1$ специальный налоговый режим не эффективен, а в субъектах с $КИОнр = 1$ интегральная эффективность специального налогового режима не прослеживается. Расчет интегрального показателя оценки эффективности позволяет выявить как позитивные, так и негативные аспекты специального налогового режима и принимать обоснованные решения о его дальнейшем развитии, корректировке или отмене.

Рассмотрим результаты апробации интегральной методики оценки эффективности применения НПД на основе данных за 2022 г. на примере субъектов Приволжского федерального округа (далее – ПФО). Более детальное рассмотрение результатов апробации представлено в более ранней работе автора (Кустов, 2024).

Оценка коэффициента бюджетной эффективности показала низкий уровень данного показателя для НПД во всех субъектах ПФО. Одной из возможных причин является использование НПД налогоплательщиками для оптимизации налоговой нагрузки. До 2019 г. аналогичного режима в Российской Федерации не существовало и ведение предпринимательской деятельности требовало регистрации в качестве индивидуального предпринимателя. Введение льготного режима НПД привело к переходу части налогоплательщиков с других систем налогообложения, что потенциально могло снизить бюджетные поступления по другим видам налогов.

Оценка коэффициента социальной эффективности свидетельствует о высокой социальной значимости НПД в субъектах ПФО. Однако

наблюдается значительная вариация темпов прироста налогоплательщиков. В отдельных регионах, таких как Пензенская область, этот показатель в 2022 г. был существенно выше, чем в других. Динамика роста различается и по причине неодинаковых сроков внедрения режима: Республика Татарстан участвует в эксперименте с 2019 г., тогда как Нижегородская и Самарская области, Пермский край и Республика Башкортостан – с 2020 г.

Оценка коэффициента экономической эффективности свидетельствует о низкой доходности НПД для его плательщиков. Средний ежемесячный доход до налогообложения составляет от 12 % (Пермский край) до 20 % (Кировская область) от средней номинальной заработной платы в регионе. Это указывает на то, что большинство плательщиков НПД либо используют данный режим как дополнительный источник дохода, либо не ведут предпринимательскую деятельность на постоянной основе. В целом, показатели отражают низкую экономическую эффективность НПД по сравнению с работой по найму. Апробация методики расчета коэффициента экономической эффективности подтвердила данный вывод.

На основании результатов расчета коэффициента интегральной оценки НПД для субъектов ПФО за 2022 г. (рисунок) можно заключить, что данный специальный налоговый режим не продемонстрировал высокой эффективности по совокупности оцениваемых в настоящем исследовании параметров.

Проведенный анализ выявил значительную дифференциацию значений интегрального показателя эффективности (от 0,20 в Нижегородской области до 0,48 в Республике Мордовия), что свидетельствует о существенных различиях в налоговой эффективности НПД в зависимости от социально-экономических условий региона. Данные результаты создают основу для дальнейшего совершенствования налоговой политики, направленной на повышение результативности применения специального налогового режима.

Проведенная апробация продемонстрировала ряд преимуществ использования данной методики, среди которых:

1) возможность объективной оценки текущей эффективности специального налогового режима, а также проведение сравнительного анализа его динамических изменений, что позволяет прогнозировать дальнейшее развитие и влияние режима на региональную экономику;

2) анализ эффективности функционирования специального налогового режима с учетом ключевых индикаторов, применимых для всех участников экономических отношений (государства, общества и налогоплательщиков);

3) выявление сильных и слабых сторон налогового режима с целью его дальнейшего совершенствования, что является основой для разработки управленческих стратегий при формировании налоговой политики;

4) использование интегрального индекса, учитывающего различные аспекты эффективности налогообложения в региональном контексте;

5) установление целевых показателей для органов государственной власти субъектов РФ с последующим применением бюджетных механизмов стимулирования наиболее эффективных регионов.

Таким образом, предложенная методика может быть использована для мониторинга изменений в эффективности специального налогового режима, обеспечения своевременной корректировки стратегий налогового регулирования, а также разработки мер по оптимизации налоговой нагрузки.

Обсуждение результатов

Исследование оценки эффективности специальных налоговых режимов для физических лиц в отечественной практике инновационно. Исследователи данной темы в основном концентрировали свое внимание на оценке эффективности внедрения налоговых льгот, начиная с субъектов малого бизнеса. Так, в работе М. В. Полинской и др. (2022), посвященной оценке эффективности специальных налоговых режимов, используемых субъектами малого бизнеса, через анализ динамики их развития сделан вывод о том, что государству необходимо расширить критерии применения льготной налоговой ставки для большей группы налогоплательщиков. В данной работе также затрагиваются вопросы повышения эффективности государственного налогового регулирования субъектов малого и среднего предпринимательства.

В исследовании Д. П. Никитиной и О. Н. Савиной (2015) предлагается ряд показателей для анализа специальных налоговых режимов для субъектов МСП, к которым относятся: количество вновь создаваемых малых и средних предприятий, численность занятых на малых и средних предприятиях, объем самофинан-

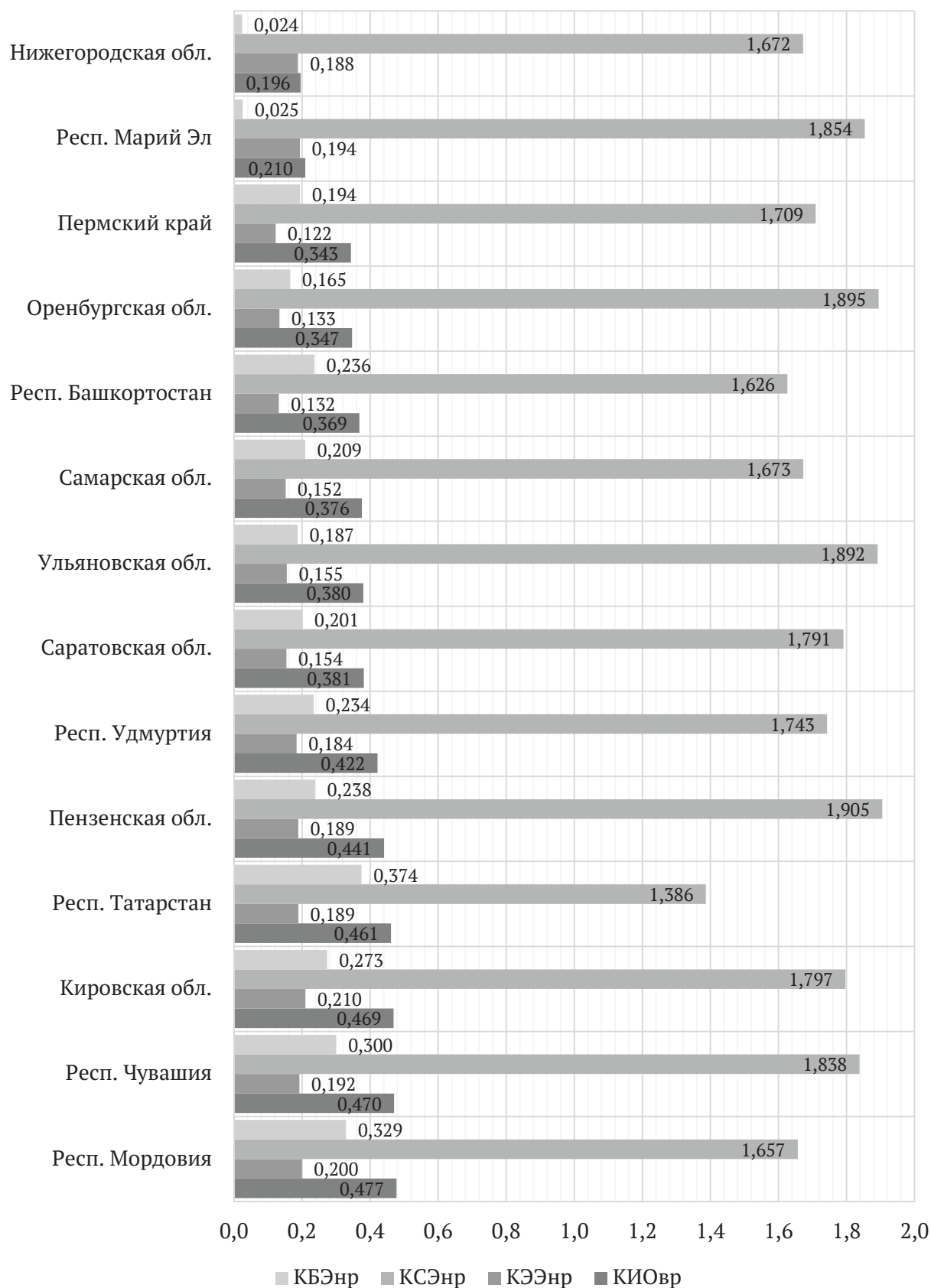


Рисунок. Оценки коэффициентов бюджетной, социальной и экономической эффективности, а также интегрального коэффициента эффективности НПД в субъектах ПФО за 2022 г.

сирования за счет высвободившихся от применения специального налогового режима финансовых ресурсов, объем инвестиций в основной капитал, соотношение прироста расходов на осуществление данного анализа с сокращением доходов государства в виде потерь налоговых поступлений от анализируемых специальных налоговых режимов. Конкретная методика оценки данных показателей авторами не предложена.

По данной теме также можно отметить исследовательскую работу А. Ю. Пекарской (2014), описавшей методику оценки эффективности специальных налоговых режимов для субъектов малого предпринимательства в Республике Беларусь и сделавшей акцент в первую очередь на бюджетную эффективность, а также предложившей оценивать социальную и экономическую эффективность через изменение сопряженных макроэкономических и микроэкономических показателей (однако объединение результатов оценок в интегральный показатель в данном исследовании не предусмотрено).

Далее можно отметить работу И. Н. Масловой и О. В. Улезько (2016). Авторы проводят эконометрическое исследование оценки эффективности применения специальных налоговых режимов в Российской Федерации и в рассматриваемом регионе и приходят к выводу о необходимости совершенствования показателей оценки эффективности специальных налоговых режимов путем дополнения налоговой отчетности информацией, отражающей затраты, которые компенсируют выпадающие налоговые поступления.

По итогам анализа исследовательских работ по данной тематике можно сделать вывод о том, что в сфере оценки применения специальных налоговых режимов для физических лиц на сегодняшний день отсутствуют конкретные методики расчета их эффективности, позволяющие провести совокупную сравнительную оценку того или иного специального налогового режима по различным параметрам как для налогового органа, так и для конкретного налогоплательщика.

Необходимость в разработке комплексной (интегральной) методики проведения оценки эффективности специального налогового режима возникает из-за потребности государства в прогнозировании последствий применения изменений налогового законодательства для

принятия дальнейших управленческих и/или корректирующих решений в соответствии с целями выстраиваемой налоговой политики.

По своей сути оценка эффективности специального налогового режима является важным инструментом федерального Правительства и других заинтересованных сторон для гарантирования того, что такие режимы соответствуют целям государственной налоговой политики и приносят максимальную выгоду, создавая при этом минимальные негативные эффекты.

Заключение

Разработанная интегральная методика оценки налоговой эффективности специального налогового режима проиллюстрирована на примере специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» и позволяет оценить налоговый режим по наиболее значимым региональным социально-экономическим показателям, что будет являться информационной базой для принятия управленческих решений по дальнейшей налоговой политике в отношении данного налогового режима.

Проведенный анализ подтвердил выдвинутую гипотезу о наличии взаимосвязи между эффективностью специального налогового режима (НПД), его влиянием на налоговые поступления и уровнем легализации доходов самозанятых граждан. Апробация интегральной методики оценки позволила количественно определить степень данной взаимосвязи, выявить закономерности изменения налоговой нагрузки и динамики самозанятости, а также оценить различия в экономических и фискальных показателях регионов. Достигнута цель исследования, заключающаяся в анализе эффективности НПД с использованием разработанного подхода, что подтверждает его применимость для оценки налоговой политики и выработки рекомендаций по ее совершенствованию.

Также подходы, используемые в данной методике, могут быть адаптированы с целью оценки других специальных налоговых режимов для физических лиц при учете особенностей оцениваемых налоговых режимов. Это позволяет использовать методику в широком спектре налоговых условий, что делает ее универсальным инструментом для анализа и оптимизации налоговой политики.

Конфликт интересов

Автор декларирует отсутствие явных и потенциальных конфликтов интересов, связанных с публикацией настоящей статьи.

Conflict of Interest

The author declares the absence of obvious and potential conflicts of interest related to the publication of this article.

Библиографический список

1. Виленский, А. В. (2023). Российский институт самозанятости: развитие в контексте пространственных особенностей. *Вестник Института экономики Российской академии наук*, (3), 7–29. [Vilensky, A. V. (2023). Russian Institute of Self-Employment: Development in the Context of Spatial Features. *Bulletin of the Institute of Economics of the Russian Academy of Sciences*, (3), 7–29. (In Russian).] DOI: 10.52180/2073-6487_2023_3_7_29
2. Дорошенко, С. В. (2024). Неформальная занятость: влияет ли налоговый режим на профессиональный доход? *Интеллект. Инновации. Инвестиции*, (3), 11–22. [Doroshenko, S. V. (2024). Informal employment: does the tax regime affect professional income? *Intelligence. Innovations. Investments*, (3), 11–22. (In Russian).] DOI: 10.25198/2077-7175-2024-3-11
3. Кустов, Н. А. (2023). Особенности налогообложения самозанятых в странах ближнего и дальнего зарубежья. *Пермский край. Стратегия в глобальной неопределенности. От горных заводов к технологиям будущего: Материалы VII Пермского экономического конгресса*, Пермь, 2–3 февраля 2023 г. Пермь: Пермский государственный национальный исследовательский университет, 253–260. [Kustov, N. A. (2023). Features of taxation of the self-employed in the countries of the near and far abroad. *Perm Krai. Strategy in global uncertainty. From mining plants to technologies of the future: Proceedings of the VII Perm Economic Congress*, Perm, February 2–3, 2023. Perm: Perm State National Research University, 253–260. (In Russian).]
4. Кустов, Н. А. (2024). Апробация интегральной методики оценки эффективности применения специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» на примере ПФО. *Финансы и управление*, (3), 79–101. [Kustov, N. A. (2024). Testing of an integrated methodology for assessing the effectiveness of the special tax regime “Tax on professional income” using the example of the Volga Federal District. *Finance and Management*, (3), 79–101. (In Russian).] DOI: 10.25136/2409-7802.2024.3.71350
5. Кустов, Н. А., & Городилов, М. А. (2022). Налог на профессиональный доход как льготная система налогообложения физических лиц: концептуальный подход. *Налоговая политика и практика*, 6(234), 76–80. [Kustov, N. A., & Gorodilov, M. A. (2022). Tax on professional income as a preferential taxation system for individuals: a conceptual approach. *Tax policy and practice*, 6(234), 76–80. (In Russian).]
6. Кустов, Н. А., & Городилов, М. А. (2024). Оценка влияния социально-экономических показателей субъектов РФ, входящих в ПФО, на численность плательщиков специального налогового режима «Налог на профессиональный доход». *Финансы и управление*, (1), 39–58. [Kustov, N. A., & Gorodilov, M. A. (2024). Assessing the Impact of Socio-Economic Indicators of the Subjects of the Russian Federation Included in the Volga Federal District on the Number of Payers of the Special Tax Regime “Tax on Professional Income”. *Finance and Management*, (1), 39–58. (In Russian).] DOI: 10.25136/2409-7802.2024.1.69891
7. Маслова, И. Н., & Улезько, О. В. (2016). Оценка эффективности применения специальных налоговых режимов в Воронежской области. *Налоги и налогообложение*, (4), 342–350. [Maslova, I. N., & Ulezko, O. V. (2016). Assessment of the effectiveness of special tax regimes in the Voronezh region. *Taxes and taxation*, (4), 342–350. (In Russian).] DOI: 10.7256/1812-8688.2016.4.16915
8. Моисеева, Е. Н., & Чиранова, И. П. (2022). Самозанятые как псевдосубъекты трудовых отношений. *Проблемы экономики и юридической практики*, 18(6), 89–94. [Moiseeva, E. N., & Chiranova, I. P. (2022). Self-employed as pseudo-subjects of labor relations. *Problems of Economics and Legal Practice*, 18(6), 89–94. (In Russian).]
9. Никитина, Д. П., & Савина, О. Н. (2015). Специальные налоговые режимы для МСП: их роль и эффективность. *Содействие развитию малого и среднего предпринимательства: зарубежный опыт и российская практика*, (2), 89–97. [Nikitina, D. P., & Savina, O. N. (2015). Special tax regimes for SMEs: their role and effectiveness. *Assistance to the development of small and medium-sized businesses: foreign experience and Russian practice*, (2), 89–97. (In Russian).]
10. Пекарская, А. Ю. (2014). Методика оценки эффективности режимов налогообложения субъектов малого предпринимательства. *МИР (Модернизация. Инновации. Развитие)*, (17), 103–107. [Pekarskaya, A. Yu. (2014). Methodology for assessing the effectiveness of tax regimes for small businesses. *MIR (Modernizaciâ. Innovacii. Razvitie)*, (17), 103–107. (In Russian).]
11. Полинская, М. В., Балюкова, К. С., & Псалом, П. И. (2022). Анализ динамики налоговых льгот по специальным налоговым режимам, оценка их эффективности. *Вестник Академии знаний*, 51(4), 434–442. [Polinskaya, M. V., Balyukova, K. S., & Psalom, P. I. (2022). Analysis of the Dynamics of Tax Benefits under Special Tax Regimes, Assessment of

Their Effectiveness. *Bulletin of the Academy of Knowledge*, 51(4), 434–442. (In Russian).]

12. Пьянова, М. В. (2021). О некоторых особенностях применения налога на профессиональный доход. *Налоги и налогообложение*, (3), 86–103. [Pyanova, M. V. (2021). On some features of the application of the tax on professional income. *Taxes and taxation*, (3), 86–103. (In Russian).] DOI: 10.7256/2454-065X.2021.3.35697

13. Самсонов, Е. А. (2022). Пути развития налога на профессиональный доход в цифровой экономике. *Актуальные вопросы современной экономики*, (11), 288–292. [Samsonov, E. A. (2022). Ways to Develop a Tax on Professional Income in the Digital Economy. *Current Issues of Modern Economics*, (11), 288–292. (In Russian).]

14. Чекмарев, О. П. (2022). Плательщики налога на профессиональный доход: место на рынке труда и роль в экономике. В книге: Андрианова, Л. П., и др., Актуальные вопросы и векторы развития современной науки и технологий. Петрозаводск: МЦНП «НОВАЯ НАУКА», 226–241. [Chekmarev, O. P. (2022). Payers of professional income tax: place in the labor market and role in the economy. In: Andrianova, L. P., et al., Current issues and vectors of development of modern science and technology. Petrozavodsk: International Center for Scientific Partnership “New Science”, 226–241. (In Russian).] DOI: 10.46916/29122022-1-978-5-00174-817-5

15. Dvoulety, O., & Nikulin, D. (2023). Dependent self-employed individuals: are they different from paid employees? *Employee Relations: The International Journal*, 45(3), 704–720. DOI: 10.1108/ER-11-2022-0502

16. Fisher, M., Levin, P. A., & Warnell, E. J. (2024). Self-employment among the poor: does it pay off? *Journal of Poverty*, 1–18.

17. Fritsch, M., Greve, M., & Wyrwich, M. (2023). The Long-Run Effects of Communism and Transition to a Market System on Self-Employment: The Case of Germany. *Entrepreneurship Theory and Practice*, 47(5), 1594–1616. DOI: 10.1177/10422587221094498

18. Herreno, J., & Ocampo, S. (2023). Macroeconomic consequences of self-employment ensuring survival. *Journal of Monetary Economics*, (136), 91–106. DOI: 10.1016/j.jmoneco.2023.02.002

19. Khan, T. H., MacEachen, E., Premji, S., & Neiterman, E. (2023). Self-employment, diseases and the social security system: a qualitative study of the experience of individual self-employed workers in Ontario, Canada. *BMC Public Health*, 23(1), 643. DOI: 10.1186/s12889-023-15471-8

20. Ogembo, D. (2020) *Taxation of self-employed professionals in Africa: three lessons from a Kenyan case study* (ICTD African Tax Administration Working Paper Series, WP 17). Brighton: Institute of Development Studies.

Кустов Никита Алексеевич, аспирант, Пермский государственный национальный исследовательский университет, Пермь, Российская Федерация

E-mail: parolaks@yandex.ru

ORCID ID: 0000-0001-8893-5940

Nikita A. Kustov, Postgraduate Student, Perm State National Research University, Perm, Russian Federation

E-mail: parolaks@yandex.ru

ORCID ID: 0000-0001-8893-5940

Получена 30.10.2024

Получена в доработанном виде 24.02.2025

Одобрена 31.03.2025

Received 30.10.2024

Received in revised form 24.02.2025

Accepted 31.03.2025