

Subjective differentiation in tax law: current legal issues

M. V. Lushnikova¹

¹P. G. Demidov Yaroslavl state University, Yaroslavl, Russian Federation

DOI: 10.18255/2949-3439-2026-3-242-253

Research article
Full text in Russian

This article presents an original approach to analyzing the systemic interaction of the principles of equality, differentiation, and non-discrimination in tax legal relations based on an analysis of judicial practice. The article identifies the grounds, objectives, and levels of implementation of subject-based differentiation in tax law. The author analyzes the legal status of special subjects (taxpayers participating in tax monitoring; consolidated taxpayer groups; and payers of the special tax regimes "Professional Income Tax" and "Automated Simplified Tax System") in light of the interdependence (interaction) of the fiscal and regulatory functions of the Russian Federation tax system. Conclusions are drawn regarding the prospects for the existence of these special subjects in tax law. Proposals for improving current tax legislation (Article 3 of the Tax Code of the Russian Federation) are substantiated.

Keywords: Tax Code of the Russian Federation; principles of tax law; subject-based differentiation; tax monitoring; self-employed persons; special tax regimes

INFORMATION ABOUT THE AUTHORS

Lushnikova, Marina V.	E-mail: mvlushnikova@mail.ru
	D. Sc. (Jurisprudence), Professor, Honored Lawyer of the Russian Federation

For citation: Lushnikova M. V. Subjective differentiation in tax law: current legal issues // Demidov Law Journal. 2026. Vol. 16, No. 3. P. 242-253. (in Russ.)

Субъектная дифференциация в налоговом праве: актуальные правовые вопросы

М. В. Лушникова¹

¹Ярославский государственный университет им. П. Г. Демидова, Ярославль, Российская Федерация

DOI: 10.18255/2949-3439-2026-3-242-253

УДК 336.02

Научная статья

Полный текст на русском языке

В статье дан авторский подход к анализу системного взаимодействия принципов равенства, дифференциации и запрета дискриминации в налоговых правоотношениях на основе анализа судебной практики. Выделяются основания, цели и уровни реализации субъектной дифференциации в налоговом праве. Автором исследован правовой статус специальных субъектов (налогоплательщики-участники налогового мониторинга; консолидированная группа налогоплательщиков, плательщики специальных налоговых режимов «Налог на профессиональный доход» и «Автоматизированная упрощенная система налогообложения») в ключе взаимообусловленности (взаимодействия) фискальной и регулирующей функций налоговой системы Российской Федерации. Сделаны выводы в части перспектив существования в налоговом праве рассматриваемых специальных субъектов. Обоснованы предложения по совершенствованию действующего налогового законодательства (ст. 3 НК РФ и др.).

Ключевые слова: Налоговый кодекс РФ; принципы налогового права; субъектная дифференциация; налоговый мониторинг; самозанятые лица; специальные налоговые режимы

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Лушникова, Марина Владимировна

E-mail: mvlushnikova@mail.ru

Доктор юридических наук, профессор, Заслуженный юрист
Российской Федерации, профессор кафедры трудового
и финансового права

Для цитирования: Лушникова М. В. Субъектная дифференциация в налоговом праве: актуальные правовые вопросы // Демидовский юридический журнал. 2026. Том 16, № 3. С. 242-253.

Специальные субъекты и принципы равенства, дифференциации и запрета дискриминации в налогообложении

Налоговый кодекс РФ (далее НК РФ) называет лишь две составляющих в целом системного правового принципа, а именно равенство налогообложения и запрет дискриминации применительно к субъектам-физическим лицам, исходя из социальных, национальных, религиозных и иных подобных критериев, а равно гражданства, и применительно к объектам налогообложения – исходя из форм собственности или места происхождения капитала (ст. 3 НК РФ). При этом законодатель не отмечает (а следовало бы) ряд важнейших характеристик этих принципов, которые отражают существенные взаимосвязи, взаимодействие перечисленных выше правовых принципов.

© ЯРГУ, 2026

Статья открытого доступа под лицензией CC BY (<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>)

Во-первых, равные возможности реализации налоговых прав и исполнение налоговых обязанностей предполагают не только запрет дискриминации в налоговых правоотношениях, но и их дифференциацию. Именно принцип дифференциации в правовом регулировании налоговых отношений означает обеспечение не формального, а фактического (экономического) равенства в налогообложении, равного налогового бремени. К сожалению, НК РФ не раскрывает содержания принципа равенства налогообложения. В решениях Конституционного Суда РФ принцип равенства в налогообложении определяется как равномерность, нейтральность и справедливость налогообложения, когда одинаковые экономические результаты деятельности налогоплательщиков должны влечь одинаковое налоговое бремя¹. Равенство в налоговом праве означает равномерность обложения, которая оценивается «на основе сопоставления экономических возможностей различных налогоплательщиков и сравнения той доли свободных средств, которая изымается у них посредством налога» [1, с. 113].

Во-вторых, не является дискриминацией установление в налоговом законодательстве различий, исключений и предпочтений в налогообложении субъектов, которые обусловлены объективными и субъективными основаниями. К первой группе оснований, полагаем, следует отнести объективные характеристики объекта налогообложения, иными словами, «различия в условиях налогообложения должны определяться экономическими основаниями налога» [2, с. 18–21]. Ко второй – особый (специальный статус) налогоплательщика, предусмотренный НК РФ.

Конституционный Суд в своих решениях подчеркивает взаимообусловленность принципа равенства с принципом дифференциации в налогообложении, отмечая, что дифференциация связана с возможностью установления различных норм в отношении лиц, принадлежащих по условиям и роду деятельности к другим категориям налогоплательщиков. Более того, эти различия не должны устанавливаться произвольно, а должны основываться на объективных характеристиках соответствующих категорий субъектов, обуславливаться объективными факторами, включая экономические характеристики объекта налогообложения и налоговой базы². По мнению Конституционного Суда РФ, дискриминация в налоговых отношениях как установление несправедливых, дискриминационных различий среди налогоплательщиков ведет и к нарушению принципов законного и справедливого налогообложения³. Понятие дискриминации определяется как «понижение объемов правомочий определенного субъекта права относительно других лиц» по критериям, перечень которых в НК РФ (ст. 3) открытый, что порождает немало проблем в правоприменительной практике. Иными словами, дискриминация – «это занижение, ущемление правового статуса субъекта в его налоговых правах» [3, с. 200, 203, 208].

Следует согласиться с высказанным в специальной литературе суждением о взаимодействии всех трех принципов, при котором равенство в налогообложении признается базовым принципом, дифференциация – особым исключением из принципа равенства, которое учитывает особенности правового положения лиц, объектов налогообложения, а дискриминация свидетельствует об отсутствии справедливости в налогообложении [4, с. 3–8]. Дифференциация в налогообложении не должна вести к дискриминации налогоплательщиков (и эта грань между ними весьма сложная и порой «подвижная»). Об этом свидетельствует и судебная практика. К примеру, Консти-

¹ Постановления КС РФ от 13 марта 2008 г. № 5-П; от 06 июня 2019 г. № 22-П // СПС «КонсультантПлюс».

² Постановление КС РФ от 31 марта 2022 г. № 13-П // СПС «КонсультантПлюс».

³ Определение КС РФ от 26 октября 2021 г. № 2325-О // СПС «КонсультантПлюс».

туционный Суд РФ в своем Определении от 28 сентября 2021 г. № 1744-О не признал дискриминационными, противоречащими Конституции РФ нормы Закона г. Москвы от 09 июля 2008 г. № 33 «О транспортном налоге», в соответствии с которыми налоговая льгота для инвалидов первой и второй группы не распространяется на легковые автомобили с мощностью двигателя свыше 200 л.с. Отметим и еще один важный аспект принципа дифференциации. Дифференциация в налогообложении, в том числе субъектная, может проводится не только на федеральном уровне, но и на региональном, местном в пределах, установленных федеральным законодателем.

В другом решении Верховного Суда РФ подчеркивается, что запрет дискриминации состоит в недопустимости возникновения ситуаций, когда налогоплательщик подвергается более обременительным условиям налогообложения в РФ только по причине его иностранного статуса (дискриминация по признаку резидентства получателя дохода), при этом различия в условиях налогообложения дохода и капитала иностранных лиц не могут быть произвольными, в отсутствии экономических и иных разумных причин для дифференциации⁴.

Суммируя вышеназванные положения о взаимообусловленности принципов равенства, дифференциации и запрета дискриминации в налоговых отношениях, считаем целесообразным дополнить НК РФ (ст. 3) формулировками о допустимости дифференциации в налогообложении на основе правоположений, выработанных Конституционным Судом РФ.

Цели дифференциации в правовом регулировании налоговых отношений вытекают из основных функций налоговой системы государства (фискальной и регулирующей), целей налоговой политики государства в конкретный период в координатах «здесь и сейчас». Например, очевидны цели появления в налоговом законодательстве специальных субъектов-плательщиков разового налога на сверхприбыль⁵ в условиях ведения специальной военной операции и мобилизации финансовых ресурсов государства, необходимости получения дополнительных доходов в федеральный бюджет. Что интересно, этот налог носил ретроспективный характер (имел обратную силу), т. е. облагалась налогом налоговая база по доходам крупных налогоплательщиков, полученная за прошлый период, до принятия федерального закона о налоге на сверхприбыль. Отметим, что в научной среде сформировалось двоякое отношение к появлению этого налога: от признания чрезвычайного и необходимого характера такого налога, преследующего прежде всего фискальную цель [5, с. 6–9], налога, который взимается и в зарубежных странах (Казахстан, Великобритания, Норвегия) [6, с. 15–23], до его критической оценки в ключе нарушения принципа поддержания доверия граждан к закону [7, с. 33–36] и неоднозначных тенденций формирования так называемого «чрезвычайного налогового права» [8, с. 18–22].

Специальные субъекты и субъектная дифференциация в налоговом праве

Субъектная дифференциация сопровождает практически все налоговые платежи. В контексте нашего исследования можно предложить ряд критериев классификации специальных субъектов, которые позволят выявить значимые характеристики их специального правового статуса, оценить заинтересованность и позицию законодателя в наделении этих субъектов таким правовым статусом. Считаем, что специальный субъект в налоговом праве – это лицо (физическое лицо, юридическое лицо),

⁴ Определение Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 15 марта 2024 г. № 305-ЭС23-22721 // СПС «КонсультантПлюс».

⁵ О налоге на сверхприбыль: ФЗ от 04.08.2023 № 414-ФЗ // СЗ РФ. 07.08.2023. № 32 (Ч. 1). Ст. 6146.

в отношении которого устанавливаются особый порядок налогообложения (например, субъекты специальных налоговых режимов), и (или) дополнительные налоговые права и преимущества (например, резиденты зон с льготным налогообложением; льготные категории налогоплательщиков по налогу на имущество физических лиц и др.), и (или) дополнительные обязанности в сфере налогового контроля (например, взаимозависимые лица, контролируемые иностранные компании и др.)

Напомним известную истину о единстве и необходимом балансе (согласовании) двух основных функций налоговой системы (другими словами, функций налогов): фискальной и регулирующей. Они «работают в одном правовом поле», поэтому расширение фискальной функции неизбежно ведет к ограничению регулирующей и наоборот. Налоговый законодатель в каждом случае установления налогов должен найти разумный справедливый баланс этих функций по принципу «и овцы целы и волки сыты». В свою очередь, регулирующая функция включает, на наш взгляд, две подфункции: экономическую (стимулирующую, дестимулирующую) и социальную. В литературе предлагаются и иные классификации функций налоговой системы (распределительная, контрольная, информационная и др.) [9; 10], но полагаем, что они представляют собой проявления все тех же фискальной или регулирующей функций. В этой связи проведем анализ налогового статуса специальных субъектов налогового права на основе названных основных функций налоговой системы (налогов), но при этом учтем их взаимодействие, а также соблюдение принципа равенства, дифференциации и запрета дискриминации в налоговых правоотношениях.

Начнем со специальных субъектов налогового права, которые были легализованы в НК РФ в первую очередь в фискальных целях, т. е. целях обеспечения эффективного налогового администрирования налогообложения и налогового контроля.

Налогоплательщики-участники налогового мониторинга появились с принятием гл. 14.7 НК РФ «Налоговый контроль в форме налогового мониторинга»⁶. Этот вид налогового контроля для налогоплательщика носит добровольный характер, основан на соглашении налогоплательщика и налогового органа. В рамках регламента информационного взаимодействия налоговый орган получает доступ к информации, связанной с исчислением налогов в режиме реального времени. Это оптимально обеспечивает фискальную функцию налоговой системы. Но при этом специальным субъектам-налогоплательщикам предоставляются дополнительные права: право на предварительный налоговый контроль (получение мотивированного мнения налогового органа и взаимосогласительные процедуры); освобождение от выездных налоговых проверок на период проведения налогового мониторинга. Первоначально этот вид налогового контроля был доступен только довольно крупным организациям (совокупная сумма налогов за календарный год составляла не менее 300 млн руб., объем годового дохода не менее 3 млрд руб., совокупная стоимость активов не менее 3 млрд руб.), затем названные критерии доступа к налоговому мониторингу снижались, дополнялся перечень организаций, в отношении которых не требуется соблюдение этих критериев (резиденты особой экономической зоны, участники промышленного кластера и др.)⁷. Полагаем, что не за горами и то время, когда в условиях дальнейшего развития цифровизации налоговых отношений налоговый мониторинг будет распространен на все категории налогоплательщиков, исчезнут и специальные субъекты-налогоплательщики-организации налогового мониторинга. Совер-

⁶ ФЗ РФ от 04 ноября 2014 г. № 348-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового Кодекса РФ» // СЗ РФ. 2014. № 45. Ст. 6158.

⁷ ФЗ от 08 августа 2024 г. № 259-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».

шенно оправданно, что перспективность данного института налогового контроля по снижению рисков совершения налоговых правонарушений признается и ФНС⁸, и многими специалистами [11; 12].

Весьма неоднозначен в оценках специалистов пример рецепции зарубежного опыта по легализации в НК РФ такой категории специальных субъектов налогового права, как консолидированная группа налогоплательщиков (далее – КГН). В зарубежной практике этот институт консолидированных налогоплательщиков применяется для целей уплаты не только налога на прибыль, но и НДС. Введение таких специальных субъектов в НК РФ в 2012 г.⁹ было ограничено только уплатой налога на прибыль организаций с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности и довольно высокими критериями (совокупного объема выручки, уплаченных налогов, совокупной стоимости активов), предъявляемыми к участникам КГН. Целями введения этого института назывались создание для участников КГН преимуществ в виде экономии средств в результате налоговой оптимизации, устранение негативных последствий трансфертного ценообразования, снижение риска проверки. Цели были достигнуты, но какой ценой? Регулирующая стимулирующая функция этого института принесла существенные «дивиденды» специальным субъектам в ущерб фискальным интересам бюджета в результате сокращения общей налоговой нагрузки на ряд крупнейших налогоплательщиков. В этой связи уже в 2018 г. был введен мораторий на создание новых КГН, а с 2023 г. этот институт был вообще отменен. Причин тому было немало. К примеру, отмечалось, что институт КГН привел к размыванию отдельными налогоплательщиками налоговой базы и манипуляциям с ней, к неравномерному перемещению этой базы по отдельным регионам [13, с. 3–10].

Но тем не менее неудачный опыт российского законодателя в этой части, по мнению ряда специалистов (с которыми мы солидарны), не означает отказа от рецепции положительного зарубежного опыта консолидированного налогообложения. Более того, обосновывается и целесообразность распространения в РФ режима КГН на налог на добавленную стоимость (НДС), который имеет плюсы не только для налогоплательщиков, но и для бюджета. Отмечается, что, в частности, в фискальных интересах повысится уровень защиты интересов бюджета за счет солидарной ответственности участников КГН, сократится риск возмещения НДС из бюджета, не обеспеченного налогами других участников сделки. Предлагается по опыту государств ЕС распространить институт КГН по НДС на средний и малый бизнес. Возможная легализация КГН по НДС оценивается специалистами как очередной шаг в приближении российской экономики к мировым стандартам консолидированного налогообложения [14; 15].

Следующая категория специальных субъектов налогового права – это субъекты специальных налоговых режимов, значительная часть которых регламентируется в налоговом законодательстве в целях обеспечения налоговых преимуществ малому и среднему бизнесу в рамках в основном регулирующей (стимулирующей) функции налоговой системы.

Особой, а на наш взгляд, также весьма неоднозначной, оценки заслуживает категория специальных субъектов – плательщиков налога на профессиональный доход. В правоприменительной практике, письмах Министерств и ведомств (Министерство финансов РФ, ФНС, Министерство труда и социальной защиты РФ, Минэкономраз-

⁸ ФНС России обозначила основные направления развития налогового мониторинга на ближайшие годы // Официальный сайт Федеральной налоговой службы. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/14944945/ (дата обращения: 15.03.2026).

⁹ ФЗ от 16 ноября 2011 года № 321-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».

вития России и др.) эти лица активно именуется самозанятыми лицами. Между тем в действующем российском законодательстве отсутствует легальная дефиниция самозанятых лиц, имеется лишь упоминание о таковых в некоторых федеральных законах¹⁰.

В специальной литературе царит «разброс» мнений в части определения самозанятых лиц, характера их деятельности. Одни авторы доказывают предпринимательский характер деятельности самозанятых и предлагают в целях совершенствования правового регулирования их деятельности устанавливать специальные нормы в законодательстве о контрактной системе закупок, антимонопольном законодательстве, внести изменения в гражданское законодательство в части договорного регулирования деятельности самозанятых [16; 17]. Другие авторы придерживаются иной позиции и не считают самозанятых формой ведения бизнеса, т. к., по их мнению, целью института самозанятости в действительности является не получение прибыли, а получение профессионального дохода, обеспечивающего заработок (аналог заработной платы) [18]. Можно встретить в литературе и весьма своеобразные определения самозанятых лиц (которые еще более запутывают ситуацию) как лиц, самостоятельно осуществляющих доходную деятельность, которая не является ни трудовой, ни предпринимательской [19, с. 26–41].

Но чаще всего речь идет о гражданско-правовом статусе самозанятых лиц, но остается неопределенным характер их деятельности. Следовательно, остается открытым вопрос о судебной защите названных лиц и подведомственности споров с их участием. Если они приравниваются к индивидуальным предпринимателям в связи с предпринимательским характером деятельности, то эти споры должны быть подведомственны арбитражным судам, если к физическим лицам, то судам общей юрисдикции. К сожалению, судебная практика на сей счет так и не определилась, имеются, соответственно, и два подхода к решению этого вопроса, т. к. сохраняется правовая неопределенность статуса самозанятого в материальном праве [20, с. 22–26]. Отметим, что дважды в 2020 и в 2024 гг. в Государственную Думу РФ вносились законопроекты о внесении изменений в Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации в части отнесения к компетенции арбитражных судов экономических споров с участием самозанятых лиц, но были сняты с рассмотрения. В качестве причин в официальном отзыве Правительства РФ указывалось также на неопределенность статуса самозанятого в законодательстве РФ и характер осуществляемой ими деятельности¹¹.

Именно в этой связи и появляются в настоящее время произвольные, порой конъюнктурные, определения самозанятых в практике правоприменительных органов и судов. Так, к примеру, Министерство труда России в своем письме «Об определении понятия “самозанятость”» самозанятым лицом называет субъекта, осуществляющего приносящую доход деятельность, не зарегистрированного в качестве индивидуального предпринимателя¹². С принятием Федерального закона о налоге на професси-

¹⁰ ФЗ от 24 июля 2007 г. № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» (ст. 16.1); ФЗ от 12 июня 2002 г. № 67-ФЗ «Об основных гарантиях избирательных прав и права на участие в референдуме граждан Российской Федерации» (ст. 2) // СПС «КонсультантПлюс».

¹¹ Законопроект № 635615-8 О внесении изменений в статью 27 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (о подведомственности экономических споров с участием самозанятых граждан). URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/635615-8> (дата обращения: 28.03.2026).

¹² Письмо Минтруда РФ от 03.03.2020 г. № 16-1/В-87 // СПС «КонсультантПлюс».

ональный доход¹³ Министерство финансов, Федеральная налоговая служба (ФНС), Минэкономразвития¹⁴ к самозанятым относят лиц, находящихся на специальном налоговом режиме «Налог на профессиональный доход» (далее НПД). ФНС ведет официальную статистику по самозанятым именно по показателю применения специального налогового режима «Налог на профессиональный доход». Отсюда самозанятыми признаются индивидуальные предприниматели и лица, не зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей, не имеющие наемных работников и получающие профессиональный доход не более 2,4 млн. рублей в год.

Если обратиться к анализу практики Конституционного Суда РФ, то до недавнего времени его правовые позиции касались лишь отдельных категорий лиц, которые Суд причислял к самозанятым (индивидуальные предприниматели, частные нотариусы и др.) [21]. Определенные ориентиры к дефиниции самозанятых лиц обозначены Конституционным Судом в Постановлении от 30 мая 2024 г. № 27, в котором указано, что понятие «самозанятые» по объему больше, чем плательщик налога на профессиональный доход и включает также иных лиц (но каких, Суд не конкретизировал).

На наш взгляд, это весьма значимое правоположение, которое соответствует в целом и ситуации правового регулирования отношений с участием лиц, самостоятельно обеспечивающих себя работой и доходом. Так, НК РФ установлены особенности налогообложения доходов следующих категорий лиц, которые можно и должно отнести к самозанятым. Это лица, занимающиеся частной практикой и получающие профессиональный доход: адвокаты, учредившие адвокатский кабинет, нотариусы, занимающиеся частной практикой, арбитражные управляющие, медиаторы, патентные поверенные и другие лица, занимающиеся в установленном законом порядке частной практикой, в отношении которых проводится федеральное статистическое наблюдение¹⁵. Следующая категория самозанятых лиц – это физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями, оказывающие услуги в личных (домашних) и иных подобных целях, не привлекающие наемных работников и уведомившие налоговый орган (п. 70 ст. 217 НК РФ). Таким образом, в понятие самозанятых лиц следует включать наряду с лицами, находящимися на специальном налоговом режиме «Налог на профессиональный доход», и две вышеуказанные категории самозанятых лиц.

Для нас же представляет интерес судьба именно одной категории самозанятых – налогоплательщики налога на профессиональный доход. Для начала отметим буквально «взрывной рост» числа таких налогоплательщиков. Так, по официальным данным ФНС на 28 февраля 2026 г., их число составило 15 912245 человек, в том числе физических лиц – 15 103355, индивидуальных предпринимателей – 808890)¹⁶. Хорошо это или плохо?

Одни специалисты оценивают это как положительную динамику, как открытие новых экономических возможностей к повышению благосостояния граждан, предлагают не дожидаться 10-летнего периода завершения правового эксперимента, заменив его уже сегодня на постоянный специальный налоговый режим [22, с. 25–26].

¹³ Ф3 от 27 ноября 2018 г. № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима “Налог на профессиональный доход”» // СПС «КонсультантПлюс».

¹⁴ Приказ Минэкономразвития России от 17 марта 2021 года № 121 // СПС «КонсультантПлюс».

¹⁵ Ф3 от 29 ноября 2007 г. № 282-ФЗ «Об официальном статистическом учете и системе государственной статистики в Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс».

¹⁶ Единый реестр субъектов малого и среднего предпринимательства. URL: <https://rmspnalog.ru/statistics2.html?ysclid=m9idoh8tkx289798956> (дата обращения: 28.03.2026).

Другие специалисты, мнение которых считаем более взвешенным и обоснованным, отмечают с «цифрами в руках» негативные последствия роста числа самозанятых, применяющих рассматриваемый налоговый спецрежим, в виде оттока кадров (квалифицированных работников по трудовому договору) с предприятий и организаций [23, с. 6–12]. Тем более что на практике нередки случаи использования этого специального налогового режима в целях получения необоснованной налоговой выгоды, перевода работников в плательщиков налога на профессиональный доход. Достаточно обратиться к одному из писем ФНС от 15.04.2022, в котором обобщена судебная практика по переквалификации гражданско-правовых договоров с самозанятыми в трудовые договоры и в очередной раз¹⁷ приведены в развернутом виде квалифицирующие признаки трудовых отношений (личностный, организационный и имущественный): выполнение лицом работ лично; ежемесячная, определенная сумма оплаты труда, подчинение внутреннему трудовому распорядку, включение в производственную деятельность организации; из условий договора следует, что обеспечен контроль со стороны работодателя, инфраструктурная зависимость (работы осуществляются материалами, инструментами, оборудованием и на территории организации) и др.¹⁸

Противодействие такой подмене трудовых отношений гражданско-правовыми с участием самозанятых лиц обеспечивается совместными усилиями ФНС, Государственной инспекции труда и Межведомственной комиссии по борьбе с нелегальной занятостью субъекта Федерации. Так, налоговые органы на основе риск-ориентированного подхода в режиме реального времени проводят автоматизированный анализ критериев рисков применения незаконной налоговой оптимизации, включая договоры с самозанятыми лицами, и проводят контрольные мероприятия¹⁹. Министерство труда РФ в перечень индикаторов риска для проведения проверок Государственной инспекцией труда включает взаимодействие работодателей с самозанятыми лицами (количество, объем доходов, длительность договорных отношений)²⁰. Роструд ведет общедоступный реестр работодателей с нелегальной занятостью. Региональные межведомственные комиссии по борьбе с нелегальной занятостью не осуществляют контрольных проверок, но получают информацию о договорах с самозанятыми и от налоговых органов, и от инспекции труда, направляют информацию о нарушениях в контролирующие органы для принятия мер, приглашают работодателей на свои заседания²¹ (видимо, в целях профилактики и предупреждения). Следует согласиться, что создание таких комиссий носит ситуационный характер и не решает концептуальные проблемы государственной политики в сфере занятости, по сути, речь идет о временном купировании проблем, а не устранении их причин [24, с. 30–36].

На наш взгляд, практика применения экспериментального специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» свидетельствует об отсутствии

¹⁷ См., например, Письмо Минфина РФ от 12 августа 2025 г. № 03-11-11/78228 // СПС «КонсультантПлюс».

¹⁸ Письмо ФНС от 15 апреля 2022 г. № ЕА-4-15/4674 «О направлении информации по проведению мероприятий налогового контроля по НПД» // СПС «КонсультантПлюс».

¹⁹ Письмо Минфина РФ и ФНС от 11 ноября 2024 г. № АБ-4-20/12835 // СПС «КонсультантПлюс».

²⁰ Приказ Минтруда РФ от 28 ноября 2024 г. № 640-н // СПС «КонсультантПлюс».

²¹ Положение о создании и деятельности межведомственных комиссий субъектов РФ по противодействию нелегальной занятости: утв. Постановлением Правительства РФ от 03.05.2024 г. № 571 // СПС «КонсультантПлюс».

согласования (баланса) фискальной и регулирующей функций налога. Отметим, что Минфин РФ в качестве цели введения этого специального налогового режима указал обеспечение благоприятных условий для осуществления деятельности «самозанятых» лиц²². Полагаем, что создание необоснованных налоговых преференций в части плательщиков этого налога (низкие налоговые ставки на доход 4 % и 6 %, освобождение от уплаты НДС, обязательных социально-страховых взносов) привело к «расцвету» схем получения необоснованной налоговой выгоды и недополучению налогов в бюджетную систему.

Борьба с подменой трудовых договоров гражданско-правовыми договорами с самозанятыми довольно затратна и не всегда эффективна. Кроме того, очевидны и социальные издержки этого специального налогового режима. Это касается социальной защиты его плательщиков, которые в добровольном порядке уплачивают страховые взносы на будущую пенсию и по временной нетрудоспособности. Неслучайно специалистами отмечается, что эта модель регулирования самозанятости требует доработки, т. к. не достигнут баланс между фискальными интересами государства и социальной защитой его граждан. В это связи предлагается рассматривать самозанятость как комплексный правовой институт и базовую кодификацию норм о самозанятых осуществлять в рамках законодательства о труде и законодательства в области социальной защиты [23, с. 11–12]. Соглашаясь с тезисом о необходимости социальной защиты плательщиков налога на профессиональный доход, тем не менее выразим сомнение в части кодификации норм о самозанятых в трудовом законодательстве. Все-таки речь идет о субъектах гражданского права, осуществлении деятельности как предпринимательской, так и иной, в рамках которой физическое лицо получает доходы по гражданско-правовым договорам, предметом которых выступает выполнение работ или оказание услуг.

С учетом вышесказанного приходим к выводу об отсутствии перспективы сохранения в налоговом законодательстве специальных субъектов налогового права – плательщиков налога на профессиональный доход. Считаем, что этот специальный налоговый режим должен быть отменен, и ему на смену по факту приходит экспериментальный правовой режим «Автоматизированная упрощенная система налогообложения», который вобрал в себя преимущества как упрощенной системы налогообложения, так и налога на профессиональный доход.

Вполне логично далее остановиться на следующей категории экспериментальных специальных субъектов в налоговом праве – это плательщики специального налогового режима «Автоматизированная упрощенная система налогообложения» (далее – АУСН)²³. Плательщики АУСН как специальные субъекты (индивидуальные предприниматели, организации), с одной стороны, обязаны соблюдать целый ряд ограничений по количеству работников (не более 5 чел. за налоговый период), размер годовой выручки (не более 60 млн. рублей) и др. Кроме того, на наш взгляд, ряд установленных ограничений носит дискриминационный характер по отношению к иным лицам. Так, в случае АУСН запрещено нанимать нерезидентов РФ, выплачивать заработную плату наличными средствами. Эти правила носят дискриминационный характер по отношению к работникам, снижают уровень юридических гарантий права на труд без дискриминации (ст. 3 ТК РФ) и права на выплату заработной платы удобным для работника способом по его выбору (ст. 136 ТК РФ) [25, с. 5–8].

²² Письмо Минфина РФ от 19 апреля 2021 г. № 03-11-11.29234 // СПС «КонсультантПлюс».

²³ ФЗ от 25.02.2022 №17 ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Автоматизированная упрощенная система налогообложения» // СЗ РФ. 2022. №9 (ч.1) Ст.1249.

В специальный правовой статус плательщиков АУСН включены не только дополнительные обязанности, но и дополнительные права и преимущества, такие как освобождение от уплаты налога на добавленную стоимость, освобождение от обязанности исчислять налог и др. В литературе отмечается, что результатом цифровизации налоговых правоотношений является трансформация налогового обязательства в рамках АУСН, когда в структуру этого обязательства вводится новый дополнительный специальный субъект – уполномоченная кредитная организация, находящаяся в специальном реестре ФНС [26, с. 10–13].

Данный специальный субъект передает в налоговый орган сведения, необходимые для исчисления налога, информацию о выплатах, облагаемых налогом на доходы физических лиц и страховыми взносами в государственные внебюджетные фонды. В НК РФ установлена и налоговая ответственность уполномоченной кредитной организации за нарушение порядка и сроков предоставления предусмотренной законом информации (ст. 129.15 НК РФ).

Таким образом, в налоговом праве появился новый вид специальных субъектов, содействующих исчислению налога. Этот специальный субъект, с одной стороны, обеспечивает освобождение плательщика от целого ряда обязанностей по исчислению налогов (регулирующая функция налога), с другой стороны, для налоговых органов существенно облегчается задача налогового контроля (фискальная функция налога). Положительные перспективы правового регулирования статуса этого специального субъекта для нас очевидны, главное то, чтобы законодатель, устанавливая (изменяя) условия применения этого специального режима, включая ограничения, размеры налоговых ставок, обеспечивал оптимальное согласование фискальной и регулирующей функций налога, обоснованную дифференциацию по объекту и субъекту налогообложения, не допускал дискриминации налогоплательщиков.

Ссылки

1. Налоговое право / Под ред. С. Г. Пепеляева. М.: Альпина Паблишер, 2015. 796 с.
2. Назаренко Б. А. Трансформация законодательства о налогах и сборах в условиях применения антикризисных мер: теоретико-правовые проблемы // Финансовое право. 2023. № 1. С. 18–21. DOI 10.18572/1813-1220-2023-1-18-21
3. Принципы финансового права: монография / Под ред. И. А. Цинделиани. М.: Проспект, 2022. 560 с.
4. Копина А. А. Равенство, дискриминация и дифференциация налогоплательщиков // Налоги. 2017. № 22. С. 3–8.
5. Сбежнев В. А. Специфика налога на сверхприбыль // Налоги. 2024. № 1. С. 6–9. DOI 10.18572/1999-4796-2024-1-6-9
6. Зверева Т. В. Особенности применения налога на сверхприбыль для крупных компаний в Российской Федерации // Имущественные отношения в Российской Федерации. 2024. № 5. С. 15–23. DOI 10.24412/2072-4098-2024-5272-15-23
7. Соловьева Н. А. Принцип поддержания доверия граждан к закону и действиям государства в контексте введения налога на сверхприбыль // Финансовое право. 2025. № 11. С. 33–36. DOI 10.18572/1813-1220-2025-11-33-36
8. Красюков А. В. Чрезвычайное налоговое право // Финансовое право. 2024. № 7. С. 18–22. DOI 10.18572/1813-1220-2024-7-18-22
9. Батарин А. А. Идентификация функции налога: постановка вопроса // Финансовое право. 2025. № 3. С. 18–22. DOI 10.18572/1813-1220-2025-3-18-22

10. Тасалов К. А. Теория функций налогов: сравнительный анализ подходов отечественной юриспруденции и правовой доктрины Европейского Союза // Финансовое право. 2021. № 11. С. 26-28. DOI 10.18572/1813-1220-2021-11-26-28
11. Сафохина Е. А. Перспективы развития налогового мониторинга в Российской Федерации // Финансы. 2024. № 11. С. 48-52. EDN TERICI
12. Коваленко Н. С., Леонов Е. М. Налоговый мониторинг как инструмент налоговой цифровизации // Закон. 2021. № 4. С. 50-59. DOI 10.37239/0869-4400-2021-16-4-50-59
13. Куприянов А. С. Отдельные проблемы правового регулирования в сфере налоговых правоотношений // Государственная власть и местное самоуправление. 2019. № 12. С. 3-10. DOI 10.18572/1813-1247-2019-12-3-10
14. Бачурин Д. Г. К вопросу о внедрении режима налоговой консолидации в правовое регулирование НДС в России // Финансовое право. 2022. № 10. С. 23-24. DOI 10.18572/1813-1220-2022-10-23-24
15. Лой Е. В. Перспективы введения налоговой консолидации по НДС в Российской Федерации на примере зарубежных стран // Налоги. 2017. № 1. С. 45-48. EDN XWGARL
16. Физические лица как субъекты гражданского права: монография / Отв. ред. Н. В. Козлова, С. Ю. Филиппова М.: Статут, 2022. 350 с.
17. Полуян Д. А. О предпринимательском характере деятельности самозанятых // Журнал предпринимательского и корпоративного права. 2024. № 4. С. 19-24. EDN SEPFJK
18. Крылов В. Г., Самойлов И. А., Седгарян К. А. Хозяйственные общества как форма ведения бизнеса. М.: Статут, 2024. 272 с.
19. Савенко Н. Е. Занятость, самозанятость и платформенная занятость граждан в свете законопроекта о занятости населения в Российской Федерации // Хозяйство и право. 2024. № 2. С. 26-41. DOI 10.18572/0134-2398-2024-2-26-41
20. Полуян Д. А. О подведомственности споров с участием самозанятых // Арбитражный и гражданский процесс. 2024. № 1. С. 22-26. DOI 10.18572/1812-383X-2.024-1-22-26
21. Лютова О. И. Соотношение понятий "самозанятый", плательщик налога на профессиональный доход в практике Конституционного Суда РФ // Правосудие. 2025. № 1. С. 130-144. DOI 10.37399/2686-9241.2025.1.130-144
22. Глотов С. А., Куркина Н. В. Проблемы государственно-правовой защиты самозанятых в России // Безопасность бизнеса. 2024. № 3. С. 19-26. DOI 10.18572/2072-3644-2024-3-19-26
23. Писаревский Е. Л. О некоторых понятиях, их смыслах и последствиях правоприменения в трудовом праве и праве социального обеспечения (на примере правового статуса самозанятых) // Социальное и пенсионное право. 2025. № 4. С. 6-12. DOI 10.18572/2070-2167-2025-4-6-12
24. Угодников К. В. Концептуальные проблемы формирования государственной политики в области занятости в Российской Федерации // Социальное и пенсионное право. 2024. № 4. С. 29-36. DOI 10.18572/2070-2167-2024-4-29-36
25. Лушников М. В. Труд-правовые гарантии: к проблеме конкурентного (коллизивного) межотраслевого правового регулирования (ТК РФ и налоговое законодательство) // Трудовое право в России и за рубежом. 2025. № 4. С. 5-8. DOI 10.18572/2221-3295-2025-4-5-8
26. Красюков А. В. Трансформация налогового обязательства в рамках автоматизированной упрощенной системы налогообложения // Налоги. 2022. № 4. С. 10-13. DOI 10.18572/1999-4796-2022-4-10-13