

Дата поступления рукописи в редакцию: 30.05.2026 г.

DOI: 10.24412/2224-9133-2026-5-17-22

Дата принятия рукописи в печать: 19.06.2026 г.

ВИНОГРАДОВА Елена Валерьевна,
доктор юридических наук, профессор,
главный научный сотрудник сектора
конституционного права и конституционной юстиции
Института государства и права РАН,
e-mail: evsfrf@gmail.com

НА ПЕРЕКРЕСТКЕ КОНСТИТУЦИОННЫХ ОСНОВ: ФИСКАЛЬНЫЙ СУВЕРЕНИТЕТ И СОЦИАЛЬНАЯ УЯЗВИМОСТЬ В СИСТЕМЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ САМОЗАНЯТЫХ

Аннотация. В статье анализируется российский экспериментальный налоговый режим «налог на профессиональный доход» в контексте баланса его влияния на фискальную политику современной России социальных гарантий самозанятых граждан. Цель настоящей статьи заключается в выявлении пробелов правового регулирования, контекстно определяющих проблемы правоприменения в сфере налогообложения. Анализируются правовая неопределенность статуса самозанятых, риски переквалификации гражданско-правовых договоров в трудовые, а также проблемы учёта профессиональных расходов, обуславливающие полноценные социальные гарантии самозанятых в Российской Федерации. Обосновывается вывод о необходимости выработки сбалансированного подхода, позволяющего обеспечить реализацию фискальных интересов государства без ущемления прав и законных интересов самозанятых граждан.

Ключевые слова: баланс конституционно-значимых ценностей, фискальный суверенитет, налог на профессиональный доход, самозанятые, социальная уязвимость, налоговый эксперимент, правовые пробелы.

VINOGRADOVA Elena Valeryevna,
Doctor of Law, Professor,
Chief Researcher, Sector of Constitutional Law and Constitutional Justice
at the Institute of State and Law of the Russian Academy of Sciences

AT THE CROSSROADS OF CONSTITUTIONAL FOUNDATIONS: FISCAL SOVEREIGNTY AND SOCIAL VULNERABILITY IN THE TAX SYSTEM FOR THE SELF-EMPLOYED

Annotation. This article analyzes the Russian experimental tax regime “tax on professional income” in the context of its balanced impact on fiscal policy in modern Russia and the social guarantees for self-employed citizens. The purpose of this article is to identify gaps in legal regulation that contextually determine the challenges of law enforcement in the area of taxation. It analyzes the legal uncertainty of the status of the self-employed, the risks of reclassifying civil contracts as employment contracts, and the challenges of accounting for professional expenses, which determine the full social guarantees for the self-employed in the Russian Federation. The conclusion is substantiated by the need to develop a balanced approach that ensures the realization of the state’s fiscal interests without infringing on the rights and legitimate interests of self-employed citizens.

Key words: balance of constitutionally significant values, fiscal sovereignty, professional income tax, self-employed, social vulnerability, tax experiment, legal gaps.

Эксперимент по введению специального налогового режима, стартовавший в России в 2019 г., в связи с появлением налога на профессиональный доход, за прошедшие семь

лет позволяет говорить о формировании специфического налогового института. За семь лет существования налога на профессиональный доход от пилотного проекта в четырёх регионах он был распространён на всю страну, и превратился в один из ключевых инструментов легализации теневого сектора экономики. По данным Федеральной налоговой службы по итогам 2025 г. количество самозанятых легализовавших свой доход достигло 15,427 млн человек, увеличившись за год на 26,8%. Совокупный доход плательщиков с момента запуска режима приблизился к 10 трлн рублей. Эти цифры убедительно свидетельствуют о востребованности данного налогового механизма и его положительном фискальном эффекте.

Вместе с тем стремительное развитие сектора самозанятости обнажило целый комплекс системных проблем, требующих научного осмысления и законодательного разрешения. Отсутствие единого легального определения понятия «самозанятый» в российском законодательстве порождает правовую неопределённость и затрудняет правоприменение. Противоречивость правового статуса самозанятых, балансирующих на грани между физическими лицами, индивидуальными предпринимателями и наёмными работниками, создаёт почву для злоупотреблений как со стороны недобросовестных налогоплательщиков, так и со стороны работодателей, стремящихся под видом гражданско-правовых отношений уклониться от уплаты страховых взносов и предоставления работникам трудовых гарантий.

В этом контексте особую остроту приобретает проблема социальной уязвимости самозанятых. Освобождение от обязательной уплаты страховых взносов, будучи ключевым фактором низкой налоговой нагрузки, одновременно лишает их права на оплачиваемый больничный, декретные выплаты и формирование полноценного страхового стажа для пенсии. В 2026 г. законодатель предпринял шаги к решению этой проблемы, запустив эксперимент по добровольному социальному страхованию самозанятых, однако данный механизм носит ограниченный и добровольный характер, что не позволяет говорить о системном преодолении социальной незащищённости данной категории граждан.

Проблема налогообложения самозанятых граждан возникла в России достаточно давно. До введения режима «налог на профессиональный доход» миллионы людей, самостоятельно оказывавших услуги (репетиторы, няни, ремонтники, дизайнеры, программисты и др.), находились в правовом и налоговом вакууме. Формально их доходы подлежали обложению налогом на доходы физических лиц (НДФЛ) по ставке 13%. Следует обратить внимание на то, что попытки наведения

порядка в этой сфере, начались в формате усиления контрольно-надзорных процедур, ужесточения административной и уголовной ответственности. В частности, при систематическом извлечении дохода без регистрации в качестве индивидуального предпринимателя их деятельность могла быть признана незаконным предпринимательством со всеми вытекающими административными и даже уголовными последствиями. При этом, исследователи указывали, что публично-правовая ответственность, как составляющая государственного (административного) принуждения, является частью «...механизма публичного управления в целом, как категории процессуального (процедурного) свойства, как явления, противостоящего мерам поощрения и стимулирования» [1].

Одной из попыток легализовать этот сектор можно считать, введение в 2017 г. специального режима «налог на профессиональный доход» для самозанятых, носящий заявительный характер и распространявшийся лишь на ограниченный круг профессий (няни, репетиторы, домработницы, сиделки, а также производители сельхозпродукции для личных нужд). Этот механизм не пользовался популярностью. Он требовал личной явки в налоговый орган и не решал проблему простоты учёта доходов. К 2018 году, по оценкам Минфина и ФНС, в тени оставалось от 15 до 20 млн экономически активных граждан, получавших неофициальные доходы от оказания услуг.

С целью кардинального перелома ситуации Правительство РФ инициировало разработку принципиально нового подхода. В июле 2018 г. первый вице-премьер - глава Минфина Антон Силуанов впервые публично анонсировал концепцию «налога для самозанятых» с нулевой отчётностью и ставками 4% и 6%. Ключевая идея заключалась в том, чтобы сделать легализацию настолько простой и выгодной, что уход от налогов потеряет экономический смысл.

Законодательная база была оперативно сформирована: соответствующий Федеральный закон [2] который был принят Государственной Думой 15 ноября 2018 г., одобрен Советом Федерации 23 ноября и подписан Президентом РФ 27 ноября того же года.

Эксперимент стартовал 1 января 2019 г. в четырёх пилотных регионах: Москве, Московской и Калужской областях, а также в Республике Татарстан. Срок эксперимента был установлен до 31 декабря 2028 г., что позволяло гибко корректировать параметры режима с учётом правоприменительной практики. Именно эта «экспериментальная» природа предопределила как стремительный успех (число плательщиков превысило 14 млн человек к концу 2025 года) этого экспериментального режима, так и многие сохраняющие

еся до сих пор правовые лакуны - от социальной незащищённости самозанятых до рисков переквалификации их договоров в трудовые. Исследователи указывают, что в этом вопросе «...четко просматривается связь прав и свобод человека и гражданина в сфере трудовых отношений, с одной стороны, и экономики — с другой» [3].

Стремительное распространение экспериментального налогового режима выявило ряд системных проблем, противоречия в правоприменительной практике, отсутствие единообразных подходов со стороны судов и налоговых органов, а также законодательные пробелы, порождающие риски злоупотреблений и неопределённость правового статуса самозанятых. Потребовалась еще одна масштабная налоговая реформа, проведённая в 2024–2025 гг., которая внесла существенные изменения в регулирование не только самозанятых, но и индивидуальных предпринимателей, применяющих иные налоговые режимы.

Летом 2024 г. Государственной Думой были приняты два базовых закона от 12.07.2024 № 176-ФЗ и от 08.08.2024 № 259-ФЗ, которые существенно изменили параметры налоговой системы. Ключевым нововведением стало введение пятиступенчатой шкалы НДФЛ, что в равной степени затрагивает интересы индивидуальных предпринимателей на общей системе налогообложения. Кроме того, с 2025 г. компании и ИП, применяющие УСН, признаны плательщиками НДС (с возможностью освобождения от уплаты при определённых условиях), а налог на прибыль увеличен до 25%.

Говоря об изменениях в правовом статусе самозанятых, следует сказать, что с 2025 года произошёл ряд важных изменений в регулировании. Во-первых, повышен годовой лимит дохода для применения спецрежима — с 2,4 млн до 3 млн рублей, что позволило большему числу налогоплательщиков сохранить право на его использование. Во-вторых, расширен перечень разрешённых видов деятельности: включены консультационные услуги в сфере IT, доставка товаров, услуги агротуризма.

Особого внимания заслуживает изменение порядка перехода со специального налогового режима на иные. Если ранее самозанятые, утратившие право на его применение (ввиду превышения лимита доходов или иных оснований), могли перейти только на УСН или ЕСХН, то с 2025 г. им доступны также ПСН и АУСН. Данная новелла решает проблему «налоговой ловушки», когда бывшие самозанятые оказывались в ситуации правовой неопределённости без возможности выбора оптимального режима налогообложения.

С 1 марта 2025 г. самозанятые включены в круг хозяйствующих субъектов в рамках Федерального закона «О защите конкуренции», что упростило для них получение региональных и муниципальных преференций. Одновременно введена обязанность для самозанятых со статусом индивидуальных предпринимателей представлять статистическую отчётность в Росстат (данные собираются автоматически из административных источников), а также расширен перечень субъектов, обязанных сдавать отчётность в органы государственной статистики.

Несмотря на положительную динамику развития института самозанятости, действующее законодательство содержит ряд существенных пробелов, требующих устранения. Анализ ключевых законодательных новелл последнего времени, позволяет говорить о наличии пробелов в правовом регулировании, предопределяющих системные проблемы правоприменения в сфере налогообложения самозанятых.

Конституционный Суд Российской Федерации сформулировал правовую позицию в которой указал, что институт самозанятости получил отражение в ряде законов и подзаконных актов, где самозанятые обычно определяются как физические лица – плательщики НПД, при этом, как правило, без отнесения к ним индивидуальных предпринимателей. Таким образом, на практике понятие самозанятых сужается до лиц, применяющих НПД, но не обладающих статусом индивидуальных предпринимателей, что не вполне соответствует букве Федерального закона № 422-ФЗ, допускающего к НПД и индивидуальных предпринимателей.

Стремительное появление института самозанятости, предопределило отсутствие чёткого и универсального определения понятия самозанятый в отечественном законодательстве. Термин «самозанятый» используется в нормативных актах непоследовательно и зачастую упоминается лишь в подзаконных актах или разъяснениях.

Юридическое сообщество указывает на необходимость выработки единого подхода к определению и статуса самозанятых. В научной литературе подчеркивается [4-7], что нужен базовый легальный дефиниционный критерий самозанятого, применимый во всех отраслях законодательства. Предлагается законодательно закрепить единое понятие самозанятого гражданина, которое можно было бы использовать согласованно в налоговом, гражданском, трудовом, социальном законодательстве. Пока же категория самозанятых не является унифицированной и остается фрагментарной. Формально существует несколько пересекающихся режимов: физические лица, оказывающие бытовые услуги с уведо-

мительной постановкой на учет (без уплаты налогов до 2019 г.), плательщики налога на профессиональный доход, то есть самозанятые в узком смысле, индивидуальные предприниматели, работающие без сотрудников, которые с точки зрения страховых взносов тоже иногда именуется самозанятыми. После завершения «налоговых каникул» для первой группы предполагалось, что эти лица перейдут на НПД, однако характер их деятельности (исключительно бытовые услуги) всё равно выделяет их в особую подкатегорию. Таким образом, сейчас понятие самозанятый является собирательным и неоднородным, что затрудняет разграничение статусов.

Практическое последствие указанной неопределенности – это фактические сложности и для правоприменителей и для граждан. На форумах и открытых площадках часто можно увидеть картину, что физическому лицу трудно принять решение: регистрироваться ли ему в качестве ИП либо становиться на учет как самозанятый, а также менять свой статус при изменении характера деятельности. В совокупности с частым изменением законодательства часть граждан предпочитает либо не регистрировать свою деятельность официально, либо не начинать ее в целом, что и в первом, и втором случаях негативно влияет на поступления в соответствующие бюджеты. Также терминология «самозанятый» нередко воспринимается неоднозначно – как отмечают исследователи, это скорее экономико-социологическое понятие, которое юридически должно быть наполнено конкретным содержанием.

Пока в законодательстве не установлено конкретных критериев, часть вопросов решается через разъяснения Минфина России, Федеральной налоговой службы и судебную практику. Однако единообразия по данному вопросу недостаточно.

Большие проблемы существуют в аспекте социальной незащищенности самозанятых. Освобождение плательщиков от уплаты страховых взносов (как на обязательное пенсионное, так и на обязательное медицинское страхование) снижает текущую налоговую нагрузку, но имеет долгосрочные негативные последствия. В страховой стаж, необходимый для назначения страховой пенсии по старости, не засчитывается период работы в специальном налоговом режиме, что ставит под угрозу пенсионное обеспечение самозанятых в будущем. Добровольная уплата страховых взносов сегодня осуществляется лишь 3% от общего числа плательщиков налога на профессиональный доход, что свидетельствует о необходимости законодательного стимулирования формирования пенсионных прав самозанятых.

Проведенный анализ позволяет сделать вывод о том, что экспериментальный режим налога на профессиональный доход, продемонстрировав несомненную эффективность в качестве инструмента легализации теневой занятости и пополнения бюджетов всех уровней, вместе с тем выявил фундаментальное противоречие между фискальным суверенитетом государства и социальной уязвимостью плательщиков. С одной стороны, государство, заинтересованное в максимизации налоговых поступлений и расширении налоговой базы, создаёт максимально либеральные условия для регистрации и ведения деятельности самозанятыми (низкие ставки, отсутствие отчетности, простой порядок регистрации). С другой стороны, упрощенный режим сознательно выстроен таким образом, что плательщики налога на профессиональный доход практически полностью исключены из системы социальной защиты и государственных гарантий.

Законодательные новеллы 2025–2026 гг., включая введение добровольного социального страхования, расширение перечня доступных при переходе с налога на профессиональный доход режимов налогообложения и усиление контроля за подменой трудовых отношений, свидетельствуют о стремлении законодателя исправить наиболее очевидные перекосы правового регулирования. Однако, как показывает анализ судебной практики и экспертных оценок, принятые меры носят преимущественно точечный и «латающий» характер, не затрагивая системных оснований проблемы.

К числу наиболее существенных пробелов, требующих незамедлительного законодательного решения, относится отсутствие единого легального определения правового статуса самозанятого в отраслевом законодательстве и невозможность учёта профессиональных расходов при исчислении налоговой базы по налогу на профессиональный доход, а также высокие риски переквалификации договоров с самозанятыми в трудовые, обусловленные не столько злоумышленными действиями заказчиков, сколько самой гибридной природой данного правового института.

Ограниченный (добровольный) характер социального страхования, оставляющий большинство самозанятых без каких-либо гарантий на случай утраты трудоспособности, потенциально несет в себе риски утраты доверия к закону и действиям государства. Этот принцип Конституционный Суд Российской Федерации впервые сформулировал в 2001 г. В одном из постановлений [8] он обозначил необходимость сохранения разумной стабильности правового регулирования, и недопустимость внесения произвольных изменений в действующую систему норм. С

целью поддержать доверие к действиям государства, были предложены разные меры, одной из которых предлагалось для адаптации к изменениям правового регулирования, установить переходный период. «Институционализация принципа поддержания доверия граждан к закону и действиям государства потребовала сформулировать ожидаемые последствия его применения» [9]. В частности, предлагалось уделить внимание предсказуемости законодательной политики, для обеспечения возможности участникам правоотношений предвидеть последствия своего поведения. В дальнейшем Конституционный суд связал реализацию этого принципа с необходимостью восстановления нарушенного права на возмещение вреда и восполнение потерь от несвоевременного обеспечения этого права [10]. В дальнейшем решения органа конституционного контроля дополнили эту систему такими основаниями поддержания доверия, как уверенность в неизменности официально признанного правового статуса, и возможности реализации прав, создание механизмов, компенсирующих неблагоприятные последствия вследствие изменений правового регулирования [11-14].

Перспективным направлением дальнейших исследований представляется выработка моделей интеграции самозанятых в общую систему обязательного социального страхования с сохранением стимулов к легальной деятельности, а также разработка критериев отграничения подлинной самозанятости от «зависимой» самозанятости, позволяющих минимизировать риски злоупотреблений со стороны недобросовестных работодателей без создания избыточных барьеров для добросовестных участников рынка.

Список литературы:

- [1] Плигин В.Н. Актуальные вопросы административной ответственности: аспекты безопасности // Вопросы безопасности. 2024. № 4. С. 5.
- [2] Федеральный закон № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» от 27.11.2018 г. // СПС КонсультантПлюс. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_311977/ (дата обращения: 14.05.2026).
- [3] Гришковец А.А. Административная ответственность за правонарушения в сфере труда: теория, современное состояние и перспективы развития в свете предстоящего принятия нового Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях // Вестник Тюменского государственного университета. Социально-экономические и правовые исследования. 2020. Том 6. № 3 (23). С. 160.

[4] Жукова Ю.Д., Подмаркова А.С. Самозанятые граждане: правовая квалификация деятельности и перспективы формирования специального режима // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2021. № 4. С. 49–79.

[5] Михалёв А.А. Самозанятость в региональном аспекте: проблемы регулирования социально-правового статуса // Теория и практика общественного развития. 2026. № 1. С. 120-127.

[6] Макарова Л. А., Невзгодина Е. Л. Правовой статус самозанятых граждан // Вестник Омского университета. Серия «Право». 2021. Т. 18, № 4. С. 39-49.

[7] Митрахович А. Самозанятость и способы минимизации налогообложения // Трудовое право. 2020. № 11. С. 5-12.

[8] Постановление КС РФ от 25 мая 2001 г. №8-П. // СПС КонсультантПлюс. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_31809/ (дата обращения: 14.05.2026).

[9] Виноградова Е.В. Влияние конституционного принципа поддержания доверия граждан к закону и действиям государства на формирование конституционной модели современной России // Право и государство: теория и практика. 2020. № 2 (182). С.19.

[10] Постановление КС РФ от 20 декабря 2010 г. № 21-П. // СПС КонсультантПлюс. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_108261/ (дата обращения: 14.05.2026).

[11] Постановление КС РФ от 23 апреля 2004 г. № 9-П. // СПС КонсультантПлюс. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_47603/ (дата обращения: 14.05.2026).

[12] Постановление КС РФ от 14 мая 2014 г. № 9-П. // СПС КонсультантПлюс. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_146399/ (дата обращения: 14.05.2026).

[13] Определение КС РФ от 4 декабря 2007г. № 947-О-П. // СПС КонсультантПлюс. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_74857/ (дата обращения: 14.05.2026).

[14] Определение КС РФ от 3 февраля 2010 г. № 136-О-П. // СПС КонсультантПлюс. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_98566/ (дата обращения: 14.05.2026).

References:

- [1] Pligin V.N. Current issues of administrative liability: security aspects // Security issues. 2024. No. 4. P. 5.
- [2] Federal Law No. 422-FZ “On conducting an experiment to establish a special tax regime “Tax on professional income” dated November 27, 2018 // SPS ConsultantPlus. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_311977/ (date of access: May 14, 2026).

[3] Grishkovets A.A. Administrative liability for offenses in the labor sphere: theory, current state and development prospects in light of the upcoming adoption of the new Code of the Russian Federation on Administrative Offenses // Bulletin of the Tyumen State University. Socio-economic and legal research. 2020. Vol. 6. No. 3 (23). P. 160.

[4] Zhukova Yu.D., Podmarkova A.S. Self-employed citizens: legal qualification of activities and prospects for forming a special regime // Law. Journal of the Higher School of Economics. 2021. No. 4. P. 49–79.

[5] Mikhalev A.A. Self-employment in the regional aspect: problems of regulating the socio-legal status // Theory and practice of social development. 2026. No. 1. P. 120–127.

[6] Makarova L.A., Nevzgodina E.L. Legal status of self-employed citizens // Bulletin of Omsk University. Series "Law". 2021. Vol. 18, No. 4. P. 39–49.

[7] Mitrakhovich A. Self-employment and Methods of Minimizing Taxation // Labor Law. 2020. No. 11. pp. 5–12.

[8] Resolution of the Constitutional Court of the Russian Federation of May 25, 2001 No. 8-P // SPS ConsultantPlus. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_31809/ (date of access: 14.05.2026).

[9] Vinogradova E.V. The Influence of the Constitutional Principle of Maintaining Citizens' Trust

in the Law and State Actions on the Formation of the Constitutional Model of Modern Russia // Law and State: Theory and Practice. 2020. No. 2 (182). p. 19.

[10] Resolution of the Constitutional Court of the Russian Federation of December 20, 2010 No. 21-P // SPS ConsultantPlus. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_108261/ (accessed: 14.05.2026).

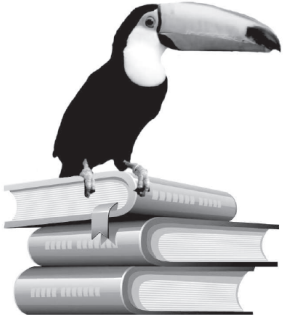
[11] Resolution of the Constitutional Court of the Russian Federation of April 23, 2004 No. 9-P // SPS ConsultantPlus. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_47603/ (accessed: 14.05.2026).

[12] Resolution of the Constitutional Court of the Russian Federation of May 14, 2014 No. 9-P // SPS ConsultantPlus. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_146399/ (accessed: 14.05.2026).

[13] Determination of the Constitutional Court of the Russian Federation of December 4, 2007, No. 947-O-P // SPS ConsultantPlus. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_74857/ (date of access: May 14, 2026).

[14] Determination of the Constitutional Court of the Russian Federation of February 3, 2010, No. 136-O-P // SPS ConsultantPlus. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_98566/ (date of access: May 14, 2026).





ЮРКОМПАНИ

www.law-books.ru

Юридическое издательство
«ЮРКОМПАНИ»

Издание учебников,
учебных и методических
пособий, монографий,
научных статей.

Профессионально.

В максимально
короткие сроки.

Размещаем
в РИНЦ, Е-Library.