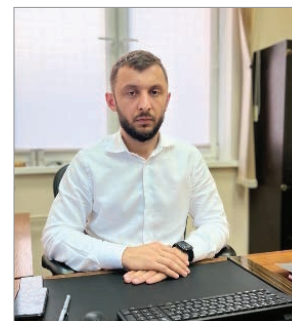


## Применение патентной системы налогообложения самозанятыми — индивидуальными предпринимателями

**Аннотация.** Настоящая статья посвящена рассмотрению вопросов правового регулирования применения патентной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями. Следует отметить, что индивидуальные предприниматели относятся к числу самозанятых лиц, в связи с чем в рамках проведенного исследования автор сопоставил правила применения патентной системы налогообложения и налога на профессиональный доход.

**Ключевые слова:** патентная система налогообложения, патент, самозанятые, индивидуальные предприниматели, налог, специальный налоговый режим, вмененный доход, потенциально возможный доход.

DOI: 10.17803/2311-5998.2022.96.8.169-179



**Роман Михайлович  
БОЗИЕВ,**

аспирант кафедры  
финансового права  
Университета имени  
О.Е. Кутафина (МГЮА)  
[lab.kfp@msal.ru](mailto:lab.kfp@msal.ru)  
125993, Россия, г. Москва,  
ул. Садовая-Кудринская, д. 9

**ROMAN M. BOZIEV,**

postgraduate student of Department in Financial Law  
of the Kutafin Moscow State Law University (MSAL)

[lab.kfp@msal.ru](mailto:lab.kfp@msal.ru)

9, ul. Sadovaya-Kudrinskaya, Moscow, Russia, 125993

### Application of the patent system of taxation by self-employed individual entrepreneurs

**Abstract.** This article is devoted to the consideration of issues of legal regulation of the application of the patent system of taxation by individual entrepreneurs. It should be noted that individual entrepreneurs are among the self-employed, and therefore, in the framework of the study, the author compared the rules for applying the patent system of taxation and tax on professional income.

**Keywords:** patent system of taxation, patent, self-employed, individual entrepreneurs, tax, special tax regime, imputed income, potential income.

Патентная система налогообложения может рассматриваться в качестве прообраза налога на профессиональный доход (далее — НПД). Ее введение также явилось следствием поиска путей упрощения налогового учета и отчетности для налогоплательщиков, стимулирования предпринимательской деятельности, упрощения налогового администрирования и налогового контроля для уполномоченных государством органов.

Оговоримся, что патентную систему налогообложения (далее — ПСН) вправе применять как индивидуальные предприниматели, не привлекающие наемных

© Р. М. Бозиев, 2022

работников, так и физические лица, обладающие соответствующим правовым статусом и нанимающие работников, в том числе по гражданско-правовым договорам (при этом среднесписочная численность таких работников за один календарный год не должна превышать за налоговый период 15 человек по всем видам предпринимательской деятельности).

Вместе с тем ПСН вправе применять только физические лица и, по сути, она стала переходным звеном между упрощенной системой налогообложения и НПД. В свое время введение ПСН ознаменовало новый этап налогообложения деятельности самозанятых — индивидуальных предпринимателей.

Изначально налогообложение индивидуальных предпринимателей на основе патента применялось в рамках упрощенной системы налогообложения. Так, ст. 346.25.1 НК РФ<sup>1</sup> регулировала особенности применения упрощенной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями на основе патента. Вместе с тем УСН на основе патента не пользовалась популярностью среди предпринимателей. Как представляется, во многом это было связано с тем, что структурно указанная выше статья располагалась почти в самом конце гл. 26.2 НК РФ, т.е. многие даже не знали о ее существовании.

Кроме того, УСН на основе патента значительным образом отличалась от «обычного» УСН — она предусматривала совершенно иной порядок уплаты налогов. По сути, УСН на основе патента была отдельным специальным налоговым режимом, который по непонятной причине был «спрятан» в главу, посвященную упрощенной системе налогообложения.

Как было отмечено в пояснительной записке к законопроекту № 499566-5, который в последующем был принят в качестве Федерального закона от 25.06.2012 № 94-ФЗ<sup>2</sup>, целью выделения ПСН было «стимулирование развития малого предпринимательства на основе совершенствования упрощенной системы налогообложения индивидуальных предпринимателей на основе патента»<sup>3</sup>.

Представляется, что указанную цель удалось достичь. Так, например, по данным ФНС России, в 2020 г. в Московской области было выдано более 88 тыс. патентов<sup>4</sup>. В свою очередь, в Новосибирской области, по состоянию на начало 2021 г. выдано более 24 тыс. патентов для более чем 10 тыс. предпринимателей<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> Утратила юридическую силу.

<sup>2</sup> Федеральный закон от 25.06.2012 № 94-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ. 2012. № 26. Ст. 3447.

<sup>3</sup> Пояснительная записка к проекту федерального закона «О внесении изменений в статью 18 части первой, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации, некоторые законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации».

<sup>4</sup> Более 88 тысяч патентов получили подмосковные предприниматели в 2020 году // URL: [https://www.nalog.gov.ru/rn50/news/activities\\_fts/10740870/](https://www.nalog.gov.ru/rn50/news/activities_fts/10740870/) (дата обращения: 01.04.2022).

<sup>5</sup> Количество предпринимателей, использующих патентную систему налогообложения, увеличилось вдвое // URL: [https://www.nalog.gov.ru/rn54/news/activities\\_fts/10990206/](https://www.nalog.gov.ru/rn54/news/activities_fts/10990206/) (дата обращения: 01.04.2022).

Патентная система налогообложения в качестве самостоятельного специального налогового режима установлена законодательством о налогах и сборах в 2013 г. В соответствии с п. 1 ст. 346.43 НК РФ ПСН вводится в действие и применяется на территории субъекта Российской Федерации в соответствии с законом данного субъекта РФ. Кроме того, согласно абз. 2 названного пункта патентная система налогообложения устанавливается в федеральной территории «Сириус» в соответствии с НК РФ.

Полагаем, что данная формулировка является неудачной, поскольку на основании п. 1 ст. 18 НК РФ все специальные налоговые режимы устанавливаются НК РФ или же иными федеральными законами<sup>6</sup>. Таким образом, формулировка абз. 2 п. 1 ст. 346.43 НК РФ просто дублирует общую норму НК РФ. Как бы то ни было, действующее законодательство о налогах и сборах предусматривает особенности введения ПСН на федеральной территории «Сириус». В частности, максимальный размер потенциально возможного к получению дохода привязан к соответствующему показателю, действующему в городе Сочи.

Особенность ПСН заключается в том, что она применяется в отношении конкретных видов деятельности. Заметим, что в рамках УСН на основе патента было предусмотрено 69 видов деятельности, которые можно было осуществлять на основе патента. Вместе с тем при введении ПСН в 2013 г. данный перечень был сокращен до 47 видов деятельности, что было связано с их укрупнением и приведением наименований некоторых видов деятельности в соответствии с положениями Общероссийского классификатора услуг населению (ОКУН)<sup>7</sup>.

За последние десять лет рассматриваемый перечень видов деятельности, в отношении которой может применяться ПСН, был расширен до 80 видов. Полагаем, что приведение полного перечня не отвечает цели и задачам настоящей статьи — отдельные виды деятельности носят казуальный характер, а сам список постоянно корректируется. Вместе с тем можно говорить, что содержащийся в п. 2 ст. 346.43 НК РФ перечень включает в себя виды предпринимательской деятельности, связанные с оказанием услуг, выполнением работ, производством и изготовлением товаров и иной деятельностью, связанной с решением бытовых и иных проблем населения, которая может оказываться субъектами малого предпринимательства<sup>8</sup>.

Соответствующий перечень не носит закрытый характер, и субъекты РФ вправе расширять его<sup>9</sup>. При этом, как и в случае с НПД, законодательство о налогах

<sup>6</sup> Специальные налоговые режимы могут быть установлены также федеральными законами, принятыми в соответствии с НК РФ, предусматривающими проведение экспериментов по установлению специальных налоговых режимов.

<sup>7</sup> Информационное сообщение Минфина России «Об изменениях в специальных налоговых режимах» // Официальные документы в образовании. 2012. № 33.

<sup>8</sup> В частности, как было отмечено в письме Минфина России от 28.09.2021 № 03-11-11/78436, ПСН применяется в отношении предпринимательской деятельности в сфере розничной торговли, осуществляемой через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы, и через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети (пп. 45 и 46 п. 2 ст. 346.43 НК РФ).

<sup>9</sup> В соответствии с пп. 2 п. 8 ст. 346.43 НК РФ субъекты РФ вправе включать в перечень видов предпринимательской деятельности, в отношении которых может применяться



и сборах содержит список видов деятельности, в отношении которых ПСН не может применяться. На рассматриваемый специальный налоговый режим не могут перейти субъекты, производящие подакцизные товары, а также лица, осуществляющие добычу и реализацию полезных ископаемых.

Ряд положений п. 6 ст. 346.43 НК РФ направлен на ограничение применения ПСН исключительно субъектами малого предпринимательства, в частности посредством лимитирования объема помещений и количества автотранспортных средств, используемых в рамках отдельных видов предпринимательской деятельности<sup>10</sup>. Исключены из числа субъектов, которые вправе переходить на уплату ПСН, лица, осуществляющие оптовую торговлю, а также торговлю по договорам поставки и оказывающие финансовые услуги<sup>11</sup>, а также лица, ведущие деятельность в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом (пп. 1 п. 6 ст. 346.43 НК РФ).

Как и в случае с НПД, практическое применение отдельных положений п. 2 и 6 ст. 346.43 НК РФ в конкретных случаях может вызывать вопросы, для разрешения которых необходимо руководствоваться разъяснениями компетентных органов. Так, например, возникает вопрос о возможности применения ПСН в случаях, когда в рамках своей деятельности по организации общественного питания налогоплательщик также реализует алкогольную продукцию. Как было отмечено финансовым органом, законодательство о налогах и сборах запрещает субъектам ПСН заниматься только *производством* подакцизной продукции<sup>12</sup> — реализация купленного у других лиц алкоголя под данное ограничение не подпадает.

Кроме того, было отмечено, что объем зала обслуживания посетителей, используемого в рамках организации услуг общественного питания, устанавливается на основании инвентаризационных и правоустанавливающих документов. В связи

---

патентная система налогообложения, виды деятельности, предусмотренные Общероссийским классификатором видов экономической деятельности и Общероссийским классификатором продукции по видам экономической деятельности, с учетом ограничений, предусмотренных п. 6 ст. 346.43 НК РФ.

<sup>10</sup> Согласно пп. 3,4 и 6 п. 6 ст. 346.43 НК РФ не могут выступать плательщиками данного специального налогового режима лица, осуществляющие розничную торговлю через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала более 150 квадратных метров, услуги общественного питания, оказываемые через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей более 150 квадратных метров, услуги по перевозке грузов и пассажиров индивидуальными предпринимателями, имеющими на праве собственности или ином праве (пользования, владения и (или) распоряжения) более 20 автотранспортных средств, предназначенных для оказания таких услуг.

<sup>11</sup> На основании пп. 7 п. 6 ст. 346.43 НК РФ патентная система налогообложения не применяется в отношении деятельности по совершению сделок с ценными бумагами и (или) производными финансовыми инструментами, а также по оказанию кредитных и иных финансовых услуг.

<sup>12</sup> Обратим внимание, что в рамках НПД установлен запрет именно на реализацию подакцизной продукции.

с этим используемые в предпринимательской деятельности объекты организации общественного питания, площадь которых превышает 150 квадратных метров, должны быть разделены в инвентаризационных документах (например, услуги должны оказываться в нескольких структурно обособленных кафе) — в противном случае они считаются единым объектом недвижимости и налогоплательщик теряет право применять ПСН<sup>13</sup>.

Применительно к услугам общественного питания плательщикам ПСН разрешена реализация готовой кулинарной продукции и (или) кондитерских изделий на вынос и (или) посредством доставки<sup>14</sup>.

Также следует обратить внимание, что, в отличие от НПД, в рамках ПСН не установлен запрет на реализацию маркируемой продукции. Например, налогоплательщик может применять ПСН в отношении предпринимательской деятельности, связанной с реализацией ювелирных изделий, если она относится к розничной торговле<sup>15</sup>, а также к деятельности по ремонту, чеканке и гравировке изделий.

Не устанавливаются ограничения на применение ПСН индивидуальными предпринимателями, занимающимися реализацией товаров юридическим лицам, в том числе бюджетным организациям, по договорам розничной купли-продажи<sup>16</sup>.

Относительно оказания автотранспортных услуг плательщиками ПСН финансовым органом также был дан ряд разъяснений. В частности, было отмечено, что налогоплательщик, получивший патент в одном субъекте РФ, не ограничен исключительно его территорией и может осуществлять перевозки грузов и в других регионах РФ. При этом договор должен быть заключен в субъекте РФ, выдавшем патент<sup>17</sup>, — это освобождает налогоплательщика от обязанности по получению еще одного патента в другом субъекте РФ<sup>18</sup>.

Интересно также отметить, что плательщик ПСН может оказывать соответствующие услуги с использованием арендованного транспортного средства<sup>19</sup>. В то

<sup>13</sup> Письмо Минфина России от 12.10.2021 № 03-11-11/82453 «О применении ПСН при реализации алкогольной продукции и определении площади зала обслуживания посетителей в объектах общественного питания» // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>14</sup> Письмо ФНС России от 21.02.2022 № СД-4-3/2008@ «Об оказании услуг общественного питания на вынос и (или) посредством доставки» // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>15</sup> Письмо Минфина России от 28.09.2021 № 03-11-11/78436.

<sup>16</sup> Письмо Минфина России от 09.02.2021 № 03-11-11/8265 «О применении ПСН при реализации товаров юридическим лицам, в том числе бюджетным организациям, по договорам розничной купли-продажи» // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>17</sup> Письмо ФНС России от 29.12.2020 № КВ-4-3/21782 «О применении патентной системы налогообложения» // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>18</sup> Письмо Минфина России от 23.08.2021 № 03-11-11/67753 «Об определении места получения патента и территории осуществления деятельности по перевозке грузов автомобильным транспортом в целях применения ПСН» // Нормативные акты для бухгалтера. 2021. № 20.

<sup>19</sup> Письмо Минфина России от 31.12.2020 № 03-11-11/117026 «О применении ПСН в отношении автотранспортных услуг по перевозке грузов автомобильным транспортом, в том числе арендованным, и переходе с ЕНВД на УСН в 2021 году» // ЭЖ-Бухгалтер (Бухгалтерское приложение). 2021. № 3.



же время по договорам аренды (фрахтования на время) транспортного средства с экипажем, как было отмечено в письме Минфина России от 09.04.2021 № 03-11-06/26562, на арендодателя не возлагаются обязанности по оказанию от своего имени соответствующих услуг, в связи с чем в отношении указанной деятельности рассматриваемый специальный налоговый режим не применяется<sup>20</sup>.

Отметим, что законодателем установлены и иные ограничения, несоблюдение которых ведет к утрате налогоплательщиком права применять ПСН:

- максимальный объем доходов от реализации по всем видам деятельности, по которым применяется ПСН, превысил 60 млн рублей. При этом, если индивидуальный предприниматель получил патент на срок менее одного года, данный предельный размер применяется в течение периода действия патента<sup>21</sup>. Возможность индексации данного лимита на коэффициент-дефлятор в настоящее время не предусмотрена<sup>22</sup>;
- среднесписочная численность наемных работников (включая нанятых по гражданско-правовым договорам) превысила 15 человек. Этот показатель рассчитывается в отношении всех видов деятельности, по которым применяется ПСН. Как уже было отмечено, возможность найма работников отличает ПСН от НПД. В то же время, на наш взгляд, наличие таких работников не дает основания для того, чтобы не признавать индивидуального предпринимателя самозанятым — самозанятость не означает, что деятельность осуществляет один человек (сам). Самозанятость — это экономическая характеристика деятельности, отражающая факт самостоятельного, на свой страх и риск ее ведения.

Следует также отметить, что согласно разъяснениям Минфина России плательщик ПСН не должен учитывать в составе среднесписочной численности наемных работников лиц, применяющих НПД, с которыми заключены гражданско-правовые договоры<sup>23</sup>. Помимо этого, в составе показателя средней численности наемных работников налогоплательщик не учитывает работников — женщин, находящихся в отпусках по беременности, а также ряд иных лиц<sup>24</sup>;

<sup>20</sup> Письмо Минфина России от 09.04.2021 № 03-11-06/26562 «О применении ПСН при передаче транспортного средства по договору аренды (фрахтования на время) для оказания автотранспортных услуг по перевозке грузов» // Официальные документы (приложение к журналу «Учет. Налоги. Право»). 2021. № 17.

<sup>21</sup> Письмо Минфина России от 15.03.2022 № 03-11-11/19027 «Об утрате права на ПСН при превышении предельного размера доходов ИП, применяющими УСН и получившими патент на срок менее года» // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>22</sup> Письмо ФНС России от 15.06.2017 № СД-4-3/11331@ «О направлении письма Минфина России от 08.06.2017 № 03-11-09/35718» // Экономика и жизнь (Бухгалтерское приложение). 2017. № 25.

<sup>23</sup> Письмо Минфина России от 05.11.2020 № 03-11-11/96015 «О применении ПСН при оказании услуг по оформлению интерьера жилого помещения и услуг художественного оформления, а также определении средней численности наемных работников в целях ПСН» // ЭЖ-Бухгалтер (Бухгалтерское приложение). 2020. № 47.

<sup>24</sup> В частности, лиц, находившихся в отпусках в связи с усыновлением ребенка со дня рождения усыновленного ребенка, а также в отпуске по уходу за ребенком (кроме рабо-

— если налогоплательщик, осуществляющий розничную торговлю, реализовал товары, которые не относятся к розничной торговле. Перечень случаев реализации товаров, которые не подпадают под определение розничной торговли, содержится в пп. 1 п. 3 ст. 346.43 НК РФ.

В отличие от НПД, в отношении патентной системы налогообложения допустимо совмещение данного специального налогового режима с общим режимом налогообложения или же с иными специальными налоговыми режимами, в частности УСН и ЕСХН. При этом, согласно абз. 6 п. 6 ст. 346.45 НК РФ, для целей определения предельного размера доходов от реализации, о котором упоминалось выше, для налогоплательщиков, одновременно применяющих УСН и ПСН, соответствующий показатель складывается из сумм реализации по обоим специальным налоговым режимам. Налогоплательщик, утративший право на применение ПСН, считается перешедшим на иной режим налогообложения с начала налогового периода, на который ему был выдан патент (п. 6 ст. 345.45 НК РФ)<sup>25</sup>.

При этом налогоплательщик должен сам известить налоговый орган о наличии обстоятельств, с которыми п. 6 ст. 346.45 НК РФ связывает прекращение права применения ПСН, в течение 10 календарных дней со дня наступления соответствующих обстоятельств. В случае, если налогоплательщик принимает решение прекратить предпринимательскую деятельность, в отношении которой действовал патент, он должен сообщить об этом в налоговый орган со дня принятия такого решения (п. 8 ст. 345.45 НК РФ). При этом налогоплательщик не утрачивает права в дальнейшем вновь перейти на ПСН в отношении данных видов предпринимательской деятельности, однако сделать это он сможет не ранее следующего календарного года.

Объектом налогообложения применительно к рассматриваемому специальному налоговому режиму признается *потенциально возможный к получению годовой доход* индивидуального предпринимателя по соответствующему виду предпринимательской деятельности (далее — ПВД)<sup>26</sup>. Таким образом, ПСН облагается не действительный, т.е. реально полученный в ходе хозяйственной деятельности, доход налогоплательщика, а вмененный доход.

Применительно к объекту налогообложения ПСН очень близок к иному специальному налоговому режиму — системе налогообложения в виде единого налога

---

тающих на условиях неполного рабочего времени или на дому с сохранением права на получение пособия по государственному социальному страхованию) (письмо Минфина России от 08.07.2020 № 03-11-11/59323 «Об учете при применении ПСН работников — женщин в отпуске по беременности и родам, лиц в отпуске в связи с усыновлением ребенка, а также в отпуске по уходу за ребенком» // Официальные документы (приложение к журналу «Учет. Налоги. Право»). 2020. № 30).

<sup>25</sup> См. также: письма Минфина России от 20.01.2022 № 03-11-11/3120 ; от 20.01.2022 № 03-11-11/3088 ; от 22.12.2021 № 03-11-11/104558 ; от 22.12.2021 № 03-11-11/104564 ; от 22.12.2021 № 03-11-11/104584 ; от 01.11.2021 № 03-11-11/88532 ; от 22.10.2021 № 03-11-11/85574 «Об утрате налогоплательщиком, применяющим ПСН и УСН, права на применение ПСН при превышении предельного уровня доходов от реализации».

<sup>26</sup> Налоговое право : учебник / отв. ред. Е. Ю. Грачева, О. В. Болтинова. 3-е изд., перераб. и доп. М. : Проспект, 2020. С. 265.



на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД), действовавшей в период с 1998 по 2020 г.

Следует отметить, что указанный налоговый режим вызывал массу нареканий. В частности, как было отмечено финансовым органом, ЕНВД вводился в условиях отсутствия контроля за реальными доходами налогоплательщиков, в связи с чем первоначально отсутствовала возможность достаточно точно и документально обоснованно рассчитать размер налогооблагаемой базы по данному специальному налоговому режиму<sup>27</sup>.

Кроме того, вследствие пробелов в правовом регулировании ЕНВД на практике применять его могли не только субъекты малого и среднего предпринимательства, но и крупные хозяйствующие субъекты. В условиях совершенствования системы налогового администрирования, а также введения обязанности по применению ККТ с покупателями, которая передает сведения о произведенных расчетах в налоговый орган в режиме реального времени<sup>28</sup>, существовавшая ранее проблема получения информации о реальных доходах налогоплательщиков фактически решена<sup>29</sup>.

Таким образом, цифровизация сферы налогового администрирования и областей, связанных с обменом финансовой информацией, позволила отказаться от многих неэффективных в современных условиях инструментов и институтов, в том числе и от ЕНВД.

В целом необходимо сказать, что вменение той или иной суммы дохода в качестве объекта налогообложения имеет как положительные, так и отрицательные стороны. В качестве несомненного плюса, следует рассматривать стимулирование индивидуальных предпринимателей к получению большего дохода — все, что получено сверх ПВД, можно рассматривать в качестве выгоды предпринимателя. Вместе с тем в случае, если налогоплательщик в ходе своей деятельности не сможет извлечь доход, равный вменяемому, он будет поставлен в менее выгодное положение в сравнении с налогоплательщиками, применяющими другие режимы налогообложения.

В то же время мы не рассматриваем это в качестве критического недостатка — устанавливая объектом налогообложения ПВД, государство не преследует цели взять с налогоплательщика сверх того, что оно могло бы получить в иных случаях. Наоборот, ПВД следует рассматривать в качестве льготы, поскольку анализ размера потенциально возможного к получению дохода по разным видам деятельности, установленного субъектами РФ, позволяет сделать вывод о том, что его уровень существенно ниже объема доходов, которые налогоплательщик извлекает в ходе ведения предпринимательской деятельности в обычных условиях.

<sup>27</sup> Письмо Минфина России от 20.01.2022 № 03-11-11/3171 «Об отмене ЕНВД с 01.01.2021 и переходе на иные специальные налоговые режимы» // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>28</sup> Ситник А. А. Правовое регулирование финансового контроля и надзора в сфере денежного обращения в Российской Федерации : дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2020. С. 144.

<sup>29</sup> Письмо Минфина России от 06.11.2020 № 03-11-11/96914 «Об отмене ЕНВД с 01.01.2021, переходе на иные налоговые режимы и предложении по продлению освобождения ИП, не имеющих работников, от применения ККТ» // СПС «КонсультантПлюс».

Кроме того, возможные риски финансовых потерь следует в первую очередь отнести к ответственности самого налогоплательщика как субъекта предпринимательской деятельности, а не государства, которое не может отвечать за неумение хозяйствующего субъекта правильно вести свои дела. В то же время считаем, что действующая система правового регулирования налоговых отношений должна обеспечивать гибкость механизма установления ПВД, чтобы отвечать потребностям как налогоплательщиков, так и бюджетов бюджетной системы.

Размеры ПВД, согласно п. 7 ст. 346.43 НК РФ, устанавливаются законами субъектов РФ. При этом следует обратить внимание, что изначально данная статья предусматривала минимальный и максимальный размер ПВД — 100 тыс. рублей и 1 млн рублей, соответственно. Вместе с тем Федеральным законом от 21.07.2014 № 244-ФЗ<sup>30</sup> законодатель внес изменения в рассматриваемую норму, отказавшись от минимального размера ПВД и оставив только максимальный, а с 01.01.2021 был отменен и лимит в 1 млн рублей<sup>31</sup>.

Параллельно с этим также исключена норма (пп. 4 п. 8 ст. 346.43 НК РФ), на основании которой субъекты РФ имели право в отношении некоторых видов предпринимательской деятельности увеличивать максимальный размер ПВД. Кроме того, был отменен п. 9 ст. 346.43 НК РФ, согласно которому данный показатель индексировался на коэффициент-дефлятор. Интересно отметить, что в пояснительной записке к проекту Федерального закона от 23.11.2020 № 373-ФЗ какие бы то ни было обоснования таких изменений отсутствуют<sup>32</sup>.

Ж. Г. Попкова, анализируя эти изменения, отмечает, что они не соответствуют ряду правовых позиций Конституционного Суда РФ, по причине отсутствия ограничения на федеральном уровне пределов налоговых изъятий для регионального законодателя<sup>33</sup>. В связи с этим автор выражает мнение о неконституционности положений Федерального закона от 23.11.2020 № 373-ФЗ<sup>34</sup>.

Вместе с тем мы не склонны согласиться с приведенной позицией. Как уже было отмечено, в соответствии с пп. 1 п. 6 ст. 346.45 НК РФ установлен лимит доходов, который может получить плательщик ПСН в течение одного календарного года. В отношении этой нормы Ж. Г. Попкова, надо признать, небезосновательно

<sup>30</sup> Федеральный закон от 21.07.2014 № 244-ФЗ «О внесении изменений в статьи 346.43 и 346.45 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. 2014. № 30 (ч. 1). Ст. 4245.

<sup>31</sup> Федеральный закон от 23.11.2020 № 373-ФЗ «О внесении изменений в главы 26.2 и 26.5 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и статью 2 Федерального закона “О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении расчетов в Российской Федерации”» // СЗ РФ. 2020. № 48. Ст. 7626.

<sup>32</sup> Пояснительная записка к проекту федерального закона «О внесении изменений в статьи 346.43 и 346.51 части второй Налогового кодекса Российской Федерации».

<sup>33</sup> Постановления Конституционного Суда РФ от 04.04.1996 № 9-П; от 30.01.2001 № 2-П; определения Конституционного Суда РФ от 05.11.1999 № 193-О; от 15.12.2000 № 294-О; от 09.04.2002 № 68-О.

<sup>34</sup> Попкова Ж. Г. Вопросы применения измененных положений Налогового кодекса РФ о патентной системе налогообложения // Актуальные проблемы российского права. 2022. Т. 17. № 2. С. 81—89.



отмечает, что лимит в 60 млн рублей «просто предполагает “отслеживание” предпринимателем на ПСН реальной выручки... к тому, как исчисляется ПСН через размер ПВД, указанные нормы прямого отношения не имеют»<sup>35</sup>. Это, безусловно, так.

Между тем считаем, что предельный объем доходов, который может получить плательщик ПСН, пусть формально, но все-таки ограничивает регионального законодателя. В любом случае следует признать, что проведение налоговой политики, связанной с установлением необоснованного размера ПВД, будет противоречить потребностям самого субъекта РФ, снижая заинтересованность предпринимателей в данном специальном налоговом режиме, а следовательно, и размер налоговых поступлений в региональный бюджет.

По общему правилу, налоговым периодом ПСН является один календарный год (п. 1 ст. 346.49 НК РФ). Вместе с тем налогоплательщику предоставлено право выбирать срок действия патента — от одного до двенадцати месяцев (п. 5 ст. 346.45 НК РФ). Таким образом, обеспечивается гибкость ПСН — налогоплательщик может взять патент на минимально предусмотренный срок, чтобы убедиться в том, что данный специальный налоговый режим подходит для него.

В соответствии с п. 1 ст. 346.50 НК РФ ставка ПСН устанавливается в размере 6 %. При этом субъектам РФ предоставлено право установить ставку ПСН в размере 0 % для впервые зарегистрированных индивидуальных предпринимателей, осуществляющих предпринимательскую деятельность в производственной, социальной и (или) научной сферах, а также в сфере бытовых услуг населению. При реализации данного права региональный законодатель может ввести дополнительные ограничения по численности привлекаемых наемных работников и максимальному доходу.

Если налогоплательщик применяет ПСН в отношении видов деятельности, которые облагаются по ставке 0 %, а также одновременно с этим является плательщиком ПСН в отношении иных видов предпринимательской деятельности, то он должен вести раздельный учет доходов (п. 3 ст. 346.50 НК РФ).

Для определения даты получения дохода в налоговом учете применяется кассовый метод, т.е. доход считается полученным с момента выплаты дохода в денежной форме или передачи — в натуральной, а также получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности (оплаты) налогоплательщику иным способом. Если налогоплательщик одновременно с ПСН применяет иные режимы налогообложения, то он должен обеспечить раздельный учет доходов, полученных в рамках разных налоговых режимов.

Плательщик ПСН не освобождается от уплаты страховых взносов, однако в соответствии с пп. 1 п. 1.2. ст. 346.51 НК РФ он вправе уменьшить подлежащий уплате налог на сумму уплаченных страховых взносов на обязательное социальное страхование. Кроме того, налогоплательщик имеет право вычесть из суммы налога денежные средства, уплаченные им в виде иных, перечисленных в пп. 2 и 3 п. 1.2 ст. 346.51 НК РФ социальных и страховых платежей (взносов)<sup>36</sup>.

<sup>35</sup> Попкова Ж. Г. Указ. соч. С. 88.

<sup>36</sup> Сумма налога, исчисленная за налоговый период, уменьшается на сумму: расходов по выплате в соответствии с законодательством Российской Федерации пособия по вре-

Как и в случае с НПД, налоговая декларация по ПСН не представляется. Вместе с тем причины отказа от налоговой декларации в указанных специальных налоговых режимах разные. В НПД сведения о произведенных расчетах предоставляются через мобильное приложение или через уполномоченное лицо. Таким образом, обеспечивается учет доходов налогоплательщика исключительно в электронной форме и, поскольку налоговые органы получают необходимую информацию, у плательщика НПД отсутствует необходимость дублировать соответствующие сведения.

Применительно к ПСН отсутствие необходимости предоставлять налоговую декларацию связано с тем, что объектом обложения является вмененный доход — при этом налоговая декларация налогоплательщика просто не нужна, поскольку размер уплачиваемого налога не зависит от реально получаемого дохода.

Таким образом, государство разными механизмами добивается одного и того же результата — налогоплательщик освобождается от обязанности заполнять и представлять налоговую декларацию. Одновременно с этим снижается и нагрузка на налоговый орган, которому не нужно проверять сведения налоговой декларации.

## БИБЛИОГРАФИЯ

1. Количество предпринимателей, использующих патентную систему налогообложения, увеличилось вдвое // URL: [https://www.nalog.gov.ru/rn54/news/activities\\_fts/10990206/](https://www.nalog.gov.ru/rn54/news/activities_fts/10990206/) (дата обращения: 01.04.2022).
2. Налоговое право : учебник / отв. ред. Е. Ю. Грачева, О. В. Болтинова. — 3-е изд., перераб. и доп. — М. : Проспект, 2020. — 304 с.
3. *Полкова Ж. Г.* Вопросы применения измененных положений Налогового кодекса РФ о патентной системе налогообложения // Актуальные проблемы российского права. — 2022. — Т. 17. — № 2. — С. 81—89.
4. *Ситник А. А.* Правовое регулирование финансового контроля и надзора в сфере денежного обращения в Российской Федерации : дис. ... д-ра юрид. наук. — М., 2020. — 506 с.

---

менной нетрудоспособности (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) за дни временной нетрудоспособности работника, которые оплачиваются за счет средств работодателя и число которых установлено Федеральным законом от 29.12.2006 № 255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством», в части, не покрытой страховыми выплатами, произведенными работникам страховыми организациями, имеющими лицензии, выданные в соответствии с законодательством РФ, на осуществление соответствующего вида деятельности, по договорам с работодателями в пользу работников на случай их временной нетрудоспособности (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) за дни временной нетрудоспособности, которые оплачиваются за счет средств работодателя и число которых установлено Федеральным законом от 29.12.2006 № 255-ФЗ, и иные платежи.

