



ФИНАНСОВОЕ ПРАВО; НАЛОГОВОЕ ПРАВО

УДК 336.221.4

Сариев Георгий Спартакович
Саратовская государственная юридическая академия
Институт прокуратуры
Россия, Саратов
sariev.georgy@mail.ru

Беликов Евгений Геннадьевич
Саратовская государственная юридическая академия
Кафедра финансового, банковского и таможенного права
имени профессора Нины Ивановны Химичевой
Россия, Саратов
belikovy79@mail.ru

Sariev Georgy
Saratov State Law Academy
Institute of Public Prosecutor's Office
Russia, Saratov
Belikov Evgenii
Saratov State Law Academy
Department of Financial, Banking and Customs Law
named after Professor Nina Ivanovna Khimicheva
Russia, Saratov

**О НЕКОТОРЫХ ПРОБЛЕМАХ ПАТЕНТНОЙ СИСТЕМЫ
НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

Аннотация: в настоящей статье автор, на основе анализа правовых норм, доктринальных положений, а также с учетом судебной практики, выявляет особенности патентной системы налогообложения (ПСН) и проблемные аспекты, связанные с ее применением. В статье также приводятся



предложенные правоведами способы урегулирования выявленных проблем. Автор, на базе приведенных статистических данных, делает вывод о положительной динамике использования ПСН и ее перспективах, поскольку совершенствование данной системы – актуальная задача, стоящая перед законодательными органами РФ.

Ключевые слова: патентная система налогообложения, специальный налоговый режим, индивидуальное предпринимательство, малый бизнес, патент, налоговое законодательство.

ABOUT SOME PROBLEMS OF THE PATENT TAXATION SYSTEM

Annotation: in this article, the author, based on the analysis of legal norms, doctrinal provisions, as well as taking into account judicial practice, identifies the features of the patent taxation system (PSN) and problematic aspects related to its application. The article also provides the ways proposed by legal scholars to resolve the identified problems. The author, based on the given statistical data, concludes about the positive dynamics of the use of the PSN and its prospects, since the improvement of this system is an urgent task facing the legislative bodies of the Russian Federation.

Key words: patent tax system, special tax regime, individual entrepreneurship, small business, patent, tax legislation.

Патентная система налогообложения (далее – ПСН) – это специальный налоговый режим, в рамках которого индивидуальный предприниматель оплачивает фиксированную стоимость налога за год (по ставке 6 % от суммы потенциального дохода) и освобождается в силу п. 10, п.11 ст. 346.43 НК РФ от уплаты других налогов и сдачи налоговых деклараций. Введение данной системы было обусловлено целью снижения административных барьеров, препятствующих входу на рынок и ведению малого бизнеса индивидуальными предпринимателями. ПСН во многом удобна для индивидуальных предпринимателей, о чем свидетельствуют и статистические данные. Так, по



данном УФНС России по Саратовской области, за прошедший 2023 год в регионе патентную систему налогообложения выбрали более 21 тысячи индивидуальных предпринимателей. Количество выданных патентов превысило 32 тысячи, что на 1,5 тысячи или 5% больше чем в 2022 году. Это демонстрирует положительную динамику, поскольку ранее многие предприниматели отказывались от патентов в пользу единого налога на вмененный доход, прекратившего свое действие в январе 2021 года [4].

Вместе с тем, несмотря на то, что для индивидуальных предпринимателей рассматриваемая система кажется максимально простой, практика показывает, что при ее применении представители малого бизнеса сталкиваются с определенными проблемами. Так, организациям, в отличие от индивидуальных предпринимателей, патенты покупать нельзя. Одновременно с этим для последних существует ряд определенных ограничений. Во-первых, количество работников не может быть свыше 15. Министерство финансов РФ в своих письмах неоднократно указывало, что патент действует только в отношении той численности работников, которая непосредственно в нем обозначена [3], поскольку предприниматель платит страховые взносы за себя и наёмных работников в Социальный фонд РФ. Кроме того, предпринимателю необходимо оплатить патент в период его действия, не дожидаясь конца налогового периода.

Несмотря на то, что стоимость патента рассчитывается, исходя из потенциально возможного годового дохода, этот доход не должен превышать 60 миллионов рублей. При совмещении патента с упрощенной системой налогообложения учитывают доходы от всего бизнеса – и от патентного, и от иного, поэтому перед предпринимателем возникает необходимость ведения книги учета доходов при использовании патентной системы.

Если хотя бы одно из перечисленных выше обстоятельств индивидуальный предприниматель нарушит, то он будет вынужден уплатить налоги по общей системе налогообложения как вновь зарегистрированный



предприниматель. Наряду с этим проблематичным моментом является само приобретение патента, поскольку, внося на старте немалую сумму денег, предприниматель не может знать наверняка, не «прогорит» ли его бизнес в дальнейшем, как и не может предугадать, получит ли он ожидаемый от этой деятельности доход. Пунктом 2 ст. 346.51 НК РФ отчасти урегулировано указанное обстоятельство, когда при выдаче патента на срок от 6 месяцев до 1 года, законодатель предусмотрел два срока по уплате налога: первый – $1/3$ суммы налога в срок не позднее 25 календарных дней после начала действия патента; второй – в размере $2/3$ суммы налога в срок не позднее 30 календарных дней до дня окончания налогового периода [1]. Немаловажен тот факт, что право применения ПСН утрачивается также при неуплате бизнесменом в указанный срок второй части налога с учетом уплаты страховых взносов.

Е.А. Смородина, исследуя в своих трудах данный вопрос, уверена в необходимости законодательных изменений в этой сфере. Она отмечает, что «было бы целесообразным при возникновении задолженности по уплате налога при применении патентной системы налогообложения вследствие ухудшения финансового положения предпринимателя, в силу не зависящих от него обстоятельств, предусмотреть в главе 26.5 НК определенный срок, в течение которого должна быть погашена задолженность без утраты права налогоплательщика на применение патентной системы» [5, с. 88-89].

Отрицательной стороной ПСН является также и то, что устанавливаемый на практике перечень видов деятельности, осуществляемых на патенте, очень часто ограничивается небольшим производством, общепитом, некоторыми услугами населению и торговлей в розницу, хотя в ст. 346.43 НК РФ перечислено 80 направлений предпринимательской деятельности, на которые можно получить патент. Вместе с тем регионы с учетом специфики конкретных территорий вправе устанавливать патентные направления в региональном законодательстве. Более того, законодательные органы власти субъектов РФ наделены правомочием устанавливать свой «максимум» потенциального



годового дохода. Вышеназванная норма в подп. 12 п. 2 указывает на возможность использования ПСН в отношении деятельности по реконструкции или ремонту существующих жилых и нежилых зданий, а также спортивных сооружений. Но на практике ранее возникали определенные проблемы. Их порождало то, что в редакции, действовавшей ранее, названный вид малого бизнеса назывался ремонтом жилья и других построек.

Так, например, индивидуальный предприниматель Петров с 2015 г. использовал упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения «доход». По результатам проведенной проверки руководителем проверяющей группы был составлен акт по факту выявленного нарушения Петровым законодательства о налогах и сборах. В качестве нарушения инспектором было указано, что права использовать патентную систему налогообложения в отношении доходов от сделок с организациями Петров не имел, поскольку осуществляемая им деятельность подпадала по категории строительных работ и не подпадала под полученные патенты по указанному виду деятельности. Предприниматель с таким решением не согласился, поэтому подал жалобу в вышестоящий налоговый орган. Но тот, изучив материалы, не удовлетворил ее. Петров обратился в суд, но в удовлетворении требований ему вновь было отказано, с чем согласились апелляция и кассация, а Верховный суд РФ отказал в рассмотрении кассационной жалобы. Тогда он обратился в Конституционный Суд РФ, который в своем постановлении отметил, что норма в той редакции, на которую ссылался предприниматель, утратила силу с 01.01.2021 в связи с внесением законодательных изменений в гл. 26.2 и 26.5 НК РФ. На данный момент этой нормой как раз предусмотрено применение ПСН в отношении деятельности по реконструкции или ремонту существующих жилых и нежилых зданий. Вместе с тем Конституционный Суд РФ пояснил, что пробелы, выявляемые в процессе применения налогово-правовой нормы в конкретных ситуациях, устраняются путем ее толкования правоприменительными органами, в том числе судами,



которые должны обеспечивать необходимую степень определенности правового регулирования. Поэтому, ссылаясь на Общероссийский классификатор услуг населению и ГОСТы, отметил, что, во-первых, типизировать работы как «ремонтные, монтажные и иные услуги» следует исходя из специфики деятельности и определенных обстоятельств в каждом индивидуальном случае, а во-вторых, при этом необходимо принимать во внимание предписания законодательства о налогах и сборах, действовавшего в тот временной период во взаимосвязи с уточняющими и конкретизирующими его нормами права [2].

Юридическим сообществом позиция высшей судебной инстанции была воспринята крайне неоднозначно. А. Артюх, комментируя вынесенное постановление, отмечал, что «вместо конституционно-правового анализа Конституционный Суд РФ преимущественно углубляется в казуистичное толкование подзаконных актов вплоть до ГОСТов, а после констатации правовой неопределенности тут же устраняет ее ссылкой на правоприменительную практику» [6]. Можно резюмировать, что в данном случае Конституционный Суд РФ не использует общее правило п. 7 ст. 3 НК РФ о толковании всех неясностей налогового законодательства в пользу налогоплательщика. В этой связи риски, связанные с неопределенностью и неоднозначностью налогово-правовых норм, касающихся ПСН, и их постоянным изменением, несут предприниматели [6].

Стоит также отметить территориальные особенности действия патента, которое, за некоторым исключением, ограничивается регионом, в котором он получен. В этой связи размеры налогов, уплачиваемых бизнесменами за ведение какой-то конкретной деятельности в одном регионе, нередко (и порой очень существенно) отличаются от размеров налогов, которые оплачивают за ту же самую работу налогоплательщики из другого субъекта страны [7, с. 192]. В этой связи нетрудно сделать вывод о том, что право региональных законодательных органов власти самостоятельно устанавливать «максимум» по



потенциальному годовому доходу индивидуальных предпринимателей, чревато неодинаковой стоимостью патента для лиц, оказывающих одинаковые услуги в разных регионах России.

Более того, стоимость патента может отличаться как в соседних субъектах РФ (например, патент на пошив обуви и швейные изделия в Марий-Эл в восемь раз меньше патента на тот же самый вид малого бизнеса в Татарстане, несмотря на то, что оба субъекта РФ входят в Приволжский федеральный округ), так и населенных пунктах одного региона, а иногда и внутри города [8, с. 112]. Например, вышеназванный патент на пошив обуви в Энгельсе стоит 3840 р., а в Саратове – уже 4800 р.

Проблема заключается в том, что региональные законодательные органы власти, устанавливая «максимум» в возможном доходе, ориентированы на города и районные центры с относительно высокой численностью населения, что в свою очередь в итоге создает неадекватную налоговую нагрузку и негативно отражается на развитии малого предпринимательства [9]. Это не только экономическая, но и социальная проблема, поскольку не каждый предприниматель согласен на подобные условия, соответственно, если не принимать определенных мер, то некоторые индивидуальные предприниматели будут вынуждены уйти с рынка.

Н.З. Зотиков отмечает, что при таких обстоятельствах «нарушается принцип: налоговые ставки должны быть обоснованными, а не произвольными, поэтому, в целях обеспечения единообразия в практике применения ПСН величины дохода необходимо установить на федеральном уровне, а регионам дать возможность регулировать стоимость патента в зависимости от конкретных условий с помощью коэффициентов» [8, с. 112].

Наряду с этим вполне справедливым кажется выдвинутое Е.А. Смородиной предложение об установлении ответственности для региональных органов власти «за необоснованное завышение размера потенциально возможного годового дохода, выражающегося в снижении количества



предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения, вследствие резкого увеличения налоговой нагрузки» [5, с. 89].

Таким образом, ПСН является еще не до конца устоявшимся с точки зрения правового регулирования специальным налоговым режимом, который периодически корректируется для удобства предпринимателей и налоговых органов. Обозначенные выше проблемные аспекты не новы, однако они совершенно не теряют актуальности на сегодняшний день, о чем свидетельствуют приведенные выше статистические данные. В частности, это касается ограниченности перечня разрешенных видов деятельности. Дальнейшее совершенствование условий применения ПСН – это важная задача, стоящая перед законодательными (представительными) органами РФ. Ее решение, во-первых, позволит активизировать население к предпринимательской деятельности и легализовать труднорегулируемые отрасли малого бизнеса, а во-вторых, будет способствовать стабильному поступлению денежных доходов в бюджеты публично-правовых образований.

Список литературы:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 19.12.2023) // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 31, – ст. 3824.
2. Постановление Конституционного Суда РФ по делу о проверке конституционности подпункта 12 пункта 2 ст. 346.43 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина М. Н. Петрова // Российская газета. №29 (8974). 2023. 26 янв.
3. Письмо Министерства Финансов РФ от 02.07.2019 № 03-11-09/48670. Доступ из Справ. правовой системы «КонсультантПлюс».
4. В области выросло число предпринимателей, получивших патент // Народная трибуна. 2024. 2 марта. – URL: <http://ntkalininsk.ru> (дата обращения: 18.03.2024).



5. Смородина Е.А. Риски и проблемы применения патентной системы в России // Национальная ассоциация ученых. 2015. №9 (14). С. 87-89.

6. «КС проанализировал применение патентной системы при ведении ИП ремонтного бизнеса» [Электронный ресурс] // Адвокатская газета. – URL: <https://www.advgazeta.ru/novosti/ks-proanaliziroval-primenenie-patentnoy-sistemy-pri-vedenii-ip-remontnogo-biznesa/> (дата обращения 10.04.2024).

7. Галустова А.В., Цельникер Г.Ф. Особенности применения патентной системы налогообложения // Наука и образование: сохраняя прошлое, создаем будущее. Сборник статей X междунар. науч.-практ. конф.: в 3-х ч. 2017. С. 191-196.

8. Зотиков Н.З. Актуальные проблемы патентной системы налогообложения // Вестник университета. 2021. №4. С. 106-115.

9. Громов В.В. Дальнейшее совершенствование патентной системы налогообложения не только оправдано, но и необходимо [Электронный ресурс] / Институт экономической политики имени Е.Т. Гайдара. – URL: <http://www.iep.ru/ru/kommentarii/dalneishee-sovershenstvovanie-patentnoy-sistemynalogooblozheniya-ne-tolko-opravdano-no-i-neob-odimo.html>. (дата обращения 19.03.2024).