

## **Потенциал патентной системы налогообложения в российском налоговом праве\***

Сегодня наша правовая система знает много специальных налоговых режимов. Один из них – патентная система налогообложения (далее также – ПСН), которую могут применять индивидуальные предприниматели. Конечно, после ее внедрения начали возникать вопросы, на которые сложно или невозможно найти ответ в законодательстве о налогах и сборах. Например, можно ли получить патент на осуществление деятельности, которой нет в списке разрешенных видов деятельности? Можно ли уплатить налог после истечения срока оплаты патента и не потерять право на патент? Как сделать так, чтобы можно избежать уплаты НДС и НДФЛ, если право на патент потеряно?

Несмотря на некоторые шероховатости в формулировках и пробелы в законодательстве, патентная система налогообложения имеет большой потенциал.

Сегодня перед нашим государством все острее становится проблема «самозанятых». С каждым годом их становится все больше. Из-за неуплаты такими гражданами налогов государство несет огромные бюджетные потери. Поэтому необходимо создать для них благоприятные условия, чтобы заставить их легализовать свою деятельность и уплатить причитающиеся налоги. И здесь, на наш взгляд, как раз может раскрыть свой потенциал патентная система налогообложения. Являясь наиболее оптимальной для самозанятых граждан, она может породить новые режимы именно для данной категории лиц.

**1. Патентная система налогообложения: понятие и сущность.** Патентная система налогообложения как полноценный специальный режим налогообложения была введена Федеральным законом от 25.06.2012 N 94-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации" [2]. Сущность данной системы заключается в том, что налог берется еще до начала деятельности, авансом, то есть налогоплательщик должен купить патент у налогового органа. Применять ее могут только индивидуальные предприниматели и только по определенным видам деятельности, указанным в п.2 ст. 346.43 Налоговом кодексе Российской Федерации (далее также – НК РФ) [1]. Список разрешенных видов деятельности довольно длинный, тем не менее, зачастую предприниматель гадает, а подпадает ли его бизнес под какой-то подпункт данной статьи или нет. Хозяйственный оборот развивается, причем стремительно, а вместе с ним появляются и новые виды предпринимательской деятельности.

---

\* Обратим внимание на то, что данная статья подготовлена в рамках международного конкурса научных работ «Ars Sacra Audit» 2018 года. Конкурс на лучшую научную работу «Ars Sacra Audit» – это проект, направленный на выявление, формирование и реализацию творческого и интеллектуального потенциала школьников, студентов, аспирантов, активное привлечение к участию в научных исследованиях и развитие навыков научно-исследовательской работы в сфере аудита и смежных областях. Конкурс проводится в Высшей школе государственного аудита МГУ имени М.В. Ломоносова. К уникальности проекта следует отнести привлечение в члены жюри представителей государственных органов и коммерческих организаций, специализирующихся в сфере аудиторской деятельности и финансового контроля, а также научных работников и профессоров научных и образовательных организаций.

Например, может ли применять ПСН предприниматель, оказывающий услуги по посадке растений и уходу за ними? Здесь помогло письмо ФНС России от 20.09.2017 № СД-4-3/18792, в котором служба разъяснила, что данная услуга подпадает под такой вид предпринимательской деятельности, как «услуги по зеленому хозяйству и декоративному цветоводству»\*, который указан в пп.36 п.2 ст. 346.43 НК РФ [10].

Безусловно, возникают ситуации, когда ФНС или Минфин считают, что та или иная деятельность не подпадает под этот перечень. Например, в письме Минфина России от 14.02.2017 № 03-11-11/7991 указано, что изготовление мебели не подпадает под ПСН [6]. Но вот в чем интересная особенность системы налогообложения на патенте. В соответствии с пп. 2 п.8 ст. 346.43 НК РФ субъекты РФ могут устанавливать дополнительный перечень видов предпринимательской деятельности, которые относятся к бытовым услугам. Поэтому если тот или иной регион решит, что изготовление мебели подпадает под ПСН, так оно и будет. Главное, чтобы вид бытовой услуги был определен под определенным кодом в ОКВЭД, ОКВЭД2 или ОКУН [12].

Мы видим, что список разрешенных видов деятельности, конечно, не всеобъемлющий, но внушительный. Тем не менее, не все предприниматели хотят связываться с данным режимом налогообложения. Не всегда выгодна ПСН и государству. Поэтому целесообразно рассмотреть в рамках исследования её положительные и отрицательные стороны.

**2. Плюсы и минусы патентной системы налогообложения для предпринимателей и государства.** Какова же экономическая целесообразность применения ПСН для бизнесменов? С каждым годом интерес к этому специальному налоговому режиму растет, тем не менее необходимо рассмотреть вопрос о том, насколько выгодна и удобна эта система в сравнении с другими специальными налоговыми режимами.

Так, **плюсами** ПСН можем назвать следующие:

- предприниматель может перейти на ПСН или вернуться к иным режимам добровольно и на необходимый ему срок;
- можно перейти на ПСН в течение всего календарного года, на усеченную систему налогообложения (далее также – УСН) – нельзя;
- можно приобрести несколько патентов в разных регионах для осуществления разных видов деятельности;
- нет обязанности подавать отчетность по данному специальному налоговому режиму, а, следовательно, нет необходимости заполнять налоговую декларацию и ходить в налоговые органы\*;
- сумма налога (цена патента) заранее установлена и неизменна в течение всего периода действия патента;

---

\* Хотелось бы заметить, что с каждым годом в связи с усложнением экономического оборота возникает все больше вопросов о том, подпадает тот или иной вид деятельности в список, установленный НК РФ, в связи с чем Минфину и ФНС приходится давать разъяснения по каждому отдельному случаю. См.: Письмо ФНС России от 06.08.2013 N AC-4-3/14344@, Письмо Минфина России от 27.03.2017 N 03-11-11/17687, Письмо Минфина России от 25.01.2017 N 03-11-09/3537 // СПС Консультант Плюс.

\* Отсутствие обязанности предоставлять отчетность по налогу в рамках патентной системы налогообложения, по мнению многих специалистов, является одним из главных плюсов данного специального режима налогообложения, который делает ее привлекательным для предпринимателей и для самозанятых. См.: Шушакова Е. Насколько выгодно применять патентную систему налогообложения? // Арсенал предпринимателя. 2015. № 11. – С. 1.

- нет обязанности применять контрольно-кассовую технику при наличных расчетах при условии выдачи документа, подтверждающего прием денежных средств (товарного чека, квитанции) [3];

- предприниматели, осуществляющие деятельность в области торговли, подпадающую под перечень разрешенных видов деятельности, освобождаются от уплаты торгового сбора.

Несмотря на достаточно большой перечень плюсов, ПСН имеет и **минусы**:

- предприниматель ограничен кругом видов деятельности, указанных в НК РФ и конкретизированных в законодательстве субъектов;

- может осуществлять деятельность на патенте только в том субъекте, где получит патент. Именно данное территориальное ограничение препятствует применению ПСН в отношении такой категории, как «самозанятые граждане», так как их деятельность зачастую носит выездной характер;

- ограничение по количеству нанятых работников – не более 15 человек [1];

- нельзя уменьшить стоимость патента на сумму страховых взносов как за себя, так и за работников;

- объем годовой выручки не должен превышать 60 000 000 рублей [1];

- стоимость патента предприниматель должен уплачивать на условиях предоплаты, то есть еще до начала ведения той или иной предпринимательской деятельности.

В случае нарушения ограничений по численности работников и объему выручки индивидуальный предприниматель утрачивает право на применение ПСН и переходит на общий режим налогообложения автоматически, рассчитывает и уплачивает все причитающиеся налоги с даты, с которой ИП начал работать на патенте. Те же последствия предусмотрены для ситуации, когда патент не оплачен или не полностью оплачен, причем вернуть оплаченную часть патента нельзя, но можно на данную сумму уменьшить НДФЛ, который рассчитывается в рамках общей системы налогообложения [1].

А теперь рассмотрим практическую ситуацию. Перед ИП встала дилемма: ПСН или УСН? Какая система налогообложения выгодней? Ставка обеих систем налогообложения одинакова – 6 % [1]. Отличие в том, то при упрощенке сумма налога рассчитывается исходя из реально полученного дохода, ПСН – из потенциального дохода, который установлен законом того или иного субъекта.

Так какую систему налогообложения применять выгоднее? Рассмотрим на конкретных примерах.

**Ситуация № 1.** Допустим, индивидуальный предприниматель А.В. Белов занимается оказанием ветеринарных услуг. По данному виду деятельности потенциально возможный годовой доход на 2018 г. установлен в размере 600 000 руб. Предприниматель планирует работать самостоятельно без наемных работников. А индивидуальный предприниматель Р.М. Васин прогнозирует реальный годовой доход в размере 600 000 руб. и расходы в размере 180 000 руб.

При применении ПСН бизнесмену необходимо заплатить стоимость патента в размере 36 000 руб. (600 000 руб. x 6 %) и страховые взносы в размере 21 610,80 руб. (18 610,80 руб. – фиксированный страховой взнос, 3000 руб. – взносы с доходов, превышающих 300 000 руб.), а также взнос в ФФОМС – 3650,58 руб. Таким образом, чистая прибыль за год составит 358 738,62 руб. (600 000 руб. – 180 000 руб. – 36 000 руб. – 21 610,8 руб. – 3650,58 руб.).

В случае применения упрощенки налог по ставке 6 % также составит 36 000 руб. Однако в бюджет необходимо будет перечислить налог в размере 10 739 руб., так как сумма налога подлежит уменьшению на уплаченные страховые взносы в сумме 25 261,38 руб. (18 610,80 руб. – фиксированный страховой взнос, 3000 руб. – взносы с доходов, превышающих 300 000 руб., 3650,58 руб. – взнос в ФФОМС). Чистая прибыль предпринимателя в данном случае составит 383 999,62 руб. (600 000 руб. – 180 000 руб. – 10 739 руб. – 25 261,38 руб.).

В рассмотренной выше ситуации предпринимателю выгоднее применять УСН с объектом налогообложения "доходы". Теперь рассмотрим другой пример.

**Ситуация 2.** Индивидуальный предприниматель прогнозирует реальный годовой доход в размере 4 000 000 руб. и расходы в размере 1 200 000 руб. При приобретении патента по указанной деятельности бизнесмен в данной ситуации по-прежнему несет все те же самые расходы по налогам и взносам: стоимость патента в размере 36 000 руб., страховые взносы в размере 21 610,80 руб., а также взнос в ФФОМС – 3650,58 руб. Таким образом, чистая прибыль за год составит 2 738 738,62 руб. (4 000 000 руб. – 1 200 000 руб. – 36 000 руб. – 21 610,8 руб. – 3650,58 руб.).

В случае использования УСН налог при доходах в размере 4 000 000 руб. составит 240 000 руб. И также индивидуальный предприниматель имеет право уменьшить его на уплаченные страховые взносы в сумме 59 261,38 руб. (18 610,80 руб. – фиксированный страховой взнос, 37 000 руб. – взносы с доходов, превышающих 300 000 руб., 3650,58 руб. – взнос в ФФОМС). Годовая чистая прибыль предпринимателя в данном случае составит 2 559 999,62 руб. (4 000 000 руб. – 1 200 000 руб. – 180 739 руб. – 59 261,38 руб.).

Исходя из вышеизложенных расчетов, можно сделать вывод о том, что применение ПСН становится выгодным в том случае, когда предполагаемый доход гораздо выше того, что установлен для патента в конкретном регионе. Если же бизнесмен прогнозирует заработать столько же, сколько установлено для патента, или еще меньше, то можно смело переходить на упрощенную систему налогообложения с объектом «доходы» [23]. Что касается государства, то применение патентной системы налогообложения достаточно выгодно. Законодатель предписывает уплатить налог еще до окончания налогового периода (в виде авансового платежа).

В соответствии с п.2 ст.346.51 НК РФ патент оплачивается в следующие сроки:

1) если получен на срок до шести месяцев, - в размере полной суммы налога в срок не позднее срока окончания действия патента;

2) если получен на срок от шести месяцев до календарного года:

- в размере одной трети суммы налога в срок не позднее девяноста календарных дней после начала действия патента;

- в размере двух третей суммы налога в срок не позднее срока окончания действия патента [1].

Для государства такой способ уплаты выгоднее, чем такие режимы, как единый налог на вмененный доход (далее также - ЕНВД) и УСН, так как позволяет раньше получить сумму налога в бюджет. В разрезе выделения сильных и слабых сторон патентной системы налогообложения проведем также сравнительный анализ её с таким специальным режимом налогообложения, как единый налог на вмененный доход.

**3. Патентная система налогообложения и ЕНВД: отличия и возможность совмещения.** Законодатель не запрещает совмещать специальные налоговые режимы. Это касается, в том числе, патентной и системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (для отдельных видов деятельности) [1].

Мы уже выяснили, что применять ПСН могут только предприниматели в добровольном порядке по разрешенным НК РФ видам деятельности. В свою очередь, ЕНВД («вмененка») регулируется нормами главы 26.3 НК РФ [1]. Это добровольный налоговый режим, который могут применять как ИП, так и организации. Согласно подпункту 1 пункта 2.2 статьи 346.26 НК РФ индивидуальный предприниматель может перейти на уплату ЕНВД, только если средняя численность его работников за предшествующий календарный год не превышает 100 человек [1].

Предприниматели или организации могут осуществлять виды «вмененной деятельности», предусмотренные п. 2 ст. 346.26 НК РФ [1]. Поэтому если предприниматель осуществляет несколько видов деятельности, один из которых – патентный, а другой – вмененный, то он может совмещать уплату ЕНВД с ПСН.

Налоговые периоды у этих режимов разные. В отличие от ПСН, где налоговым периодом по общему правилу признается календарный год, по налогу на вмененный доход – календарный квартал. Минфин не раз разъяснял, что ИП, совмещающий эти режимы, должен вести раздельный учет средней численности работников, так как налоговые режимы различны [7]. При этом средняя численность работников за налоговый период не должна превышать 15 человек (при применении только ЕНВД действует ограничение в 100 наемных работников). С этим подходом согласилась и ФНС [11].

Однако суды с этой позицией не соглашаются. В частности, Верховный суд РФ отметил, что ограничение по п. 5 ст. 346.43 НК РФ не может распространяться на другие режимы налогообложения из главы 26.5 НК РФ, регулирующих патентную систему налогообложения [15]. Поэтому при совмещении ПСН с уплатой ЕНВД необходимо отслеживать среднюю численность работников отдельно, как занятых в видах деятельности на ЕНВД, так и в видах "патентного" бизнеса, а также вести отдельно учет доходов, полученных в рамках этих специальных налоговых режимов. Индивидуальные предприниматели, совмещающие ПСН и систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (далее - ЕНВД), ведут учет доходов от реализации в целях применения указанного подпункта 1 пункта 6 статьи 346.45 НК РФ, без учета доходов, облагаемых ЕНВД [1].

Что касается перехода одного режима к другому и наоборот, то тут есть свои особенности. Если предприниматель решил перейти с ПСН на ЕНВД, он это может сделать добровольно в порядке, установленном главой 26.5 НК РФ [1]. В частности, из Письма Минфина России от 21.03.2014 N 03-11-11/12311 вытекает, что индивидуальный предприниматель вправе перейти на уплату ЕНВД по виду предпринимательской деятельности, в отношении которого применялась ПСН, после снятия с учета в качестве налогоплательщика ПСН, произведенного в порядке, установленном пунктом 8 статьи 346.45 НК РФ, и постановки на учет в качестве налогоплательщика ЕНВД посредством подачи соответствующего заявления [9]. Подать такое заявление нужно в течение пяти дней со дня начала ведения «вмененной» деятельности.

Если предприниматель решил перейти с ЕНВД на ПСН, то они могут это сделать также в добровольном порядке, но по общему правилу смена налогового режима осуществляется не ранее следующего календарного года.

Таковы особенности применения и соотношения с другими специальными налоговыми режимами ПСН. Разобравшись с его природой, поняв его слабые и сильные стороны, поднимем такой животрепещущий вопрос, как возможность применения ПСН в отношении такой категории, как самозанятые граждане.

**4. Применение ПСН в отношении самозанятых граждан: проблемные вопросы и пути их решения.** Как же быть с совершенно новыми видами деятельности, которые никак нельзя подогнать под тот или иной подпункт ст. 346.43 НК РФ. Речь пойдет о самозанятых гражданах. Легального закрепления данной категории лиц нет. Это те граждане, которые осуществляют незарегистрированную деятельность, приносящую доход, по сути являясь безработными [22]. Они не уплачивают налоги, сборы, страховые взносы и другие обязательные платежи. Таких самозанятых граждан насчитывается по различным оценкам более 25 млн человек [20].

Заинтересовано ли государство в легализации такого незарегистрированного бизнеса? Безусловно. Для государства теневой рынок таких граждан оборачивается, в первую очередь, бюджетными потерями. Также работа самозанятых граждан делает неконкурентоспособными индивидуальных предпринимателей и организации. Так, теневой рынок репетиторских услуг составляет почти 30 млрд рублей [18].

**4.1 Отличительные признаки деятельности самозанятых граждан.** Особенностью деятельности самозанятых граждан является *выездной характер* [25]. Он предполагает отсутствие постоянного места работы. И тут мы сталкиваемся с первой проблемой относительно возможности применения ПСН в отношении данной категории лиц. Потому что данная система предполагает осуществление деятельности на территории того субъекта, где получен патент. На наш взгляд, законодатель здесь имел в виду территорию определенного региона, а не муниципального образования. Поэтому выезд в поселение или в муниципальный район с осуществлением какой-либо деятельности самозанятым будет подпадать под действие патента именно того субъекта, на территории которого он был получен. Территория, по нашему мнению, должна определяться по месту жительства.

В свою очередь, многие самозанятые граждане, например, многие бизнес-спикеры проводят выездные мастер-классы, дабы пропиарить себя в различных регионах с тем, чтобы потом собрать достаточное количество людей для проведения мероприятий, в том числе на онлайн-основе. Более того, стоит обратить на такие мобильные категории самозанятых, как няни, домработницы, репетиторы, фотографы. Например, многие фотографы, зачастую, ищут клиентов в сети по всей России и едут на съемки в различные регионы. Поэтому применение ПСН в чистом виде, какую мы видим в НК РФ, в отношении самозанятых попросту невозможно.

В связи с этим можно согласиться со Степановой Л.А., Андрюшиной Е.А., которые отмечают, что проблема «самозанятости» появилась не внезапно и не в связи с возникновением экономического кризиса [24]. Она существовала всегда, так как такие категории услуг, как няни, индивидуальный уход за пожилыми людьми, домработницы, репетиторы, всегда были достаточно востребованы. При этом в настоящее время добавились новые профессии, которые в отличие от указанных выше являются более доходными: программисты, копирайтеры, фрилансеры. По данным Росстата по состоянию на 1 августа 2017 г., каждая четвертая зарплата в России – черная, а задолженность работодателей по оплате труда по белой зарплате составляет почти 3,5 миллиарда рублей [17].

Проблемой является и то, что получить патент можно по указанным в статье 346.23 НК РФ видам деятельности, а деятельность самозанятых граждан выходит далеко за рамки данного перечня.

#### **4.2 Самозанятые граждане: мотивация для уплаты налогов и ответственность.**

Итак, правовой статус самозанятых не определен на данный момент. Хотя по своей сути фактически, так как их деятельность является предпринимательской, то и в отсутствие

государственной регистрации она может быть признана таковой.

Помимо угрозы привлечения к ответственности отсутствие легального статуса приводит к полной правовой незащищенности нелегальных предпринимателей. Как справедливо отметил М.И. Клеандров, «незарегистрированным предпринимателям "входа" нет ни в арбитражные суды, ни в суды общей юрисдикции с социальной и правовой сторон их права и жизненные интересы практически не защищены» [20]. Данный вывод базируется и на правовой позиции Конституционного Суда РФ [13].

Учет этих и других факторов, подкрепленный финансовым кризисом, привел к «обнажению» проблемы на самом высоком уровне.

Согласно п. 7.3 ст. 83 Налогового кодекса РФ постановка на учет физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем и оказывающего без привлечения наемных работников услуги физическому лицу для личных, домашних и (или) иных подобных нужд, в указанном качестве осуществляется налоговым органом по месту жительства (месту пребывания – при отсутствии у физического лица места жительства на территории РФ) этого физического лица на основании представляемого им в любой налоговый орган по своему выбору уведомления об осуществлении деятельности по оказанию услуг физическому лицу для личных, домашних и (или) иных подобных нужд [1]. Исключение указанных лиц из числа индивидуальных предпринимателей оставляет простор для трактовки их правового статуса.

Обратим внимание на то, что субъекты РФ получили право расширить данный перечень, определяя тем самым то, какие виды деятельности могут осуществляться гражданами без государственной регистрации. Данное положение представляется крайне неудачным, поскольку статус субъектов предпринимательской и иной экономической деятельности относится к правовым основам единого рынка, а значит, установление режима их легитимации при осуществлении отдельных видов деятельности является прерогативой федерального законодательства [19].

В Послании Президента отмечена важность поддержки начинающих предпринимателей, которым необходимо помочь сделать первый шаг. В планах - обеспечить возможность открытия своего дела буквально одним кликом, проводить обязательные платежи, получать услуги, кредит удаленно, через Интернет. И в данном вопросе также не обошлось без налоговых решений: «Индивидуальных предпринимателей, самозанятых граждан, которые используют такие цифровые сервисы, нужно вообще освободить от отчетности, сделать для них уплату налогов простой транзакцией, проходящей в автоматическом режиме» [16].

Можно отметить, что уже сейчас на сайте ФНС России доступны многие электронные сервисы\*, хорошо зарекомендовала себя патентная система налогообложения для индивидуальных предпринимателей, однако представляется, что в данном случае необходимо больше внимания уделить самозанятым лицам, которые не являются индивидуальными предпринимателями, но также реализуют свой трудовой потенциал,

---

\* В качестве примера можем привести мобильное приложение «Мой налог». На данной электронной платформе самозанятые граждане, не имеющие наемных работников, с помощью простой транзакции смогут оплатить налог на профессиональный доход через свой личный кабинет. Подробнее см.: Федеральный закон от 27.11.2018 N 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима "Налог на профессиональный доход" в городе федерального значения Москве, в Московской и Калужской областях, а также в Республике Татарстан (Татарстан)» // Собрание законодательства РФ. 03.12.2018. N 49 (часть I). – Ст. 7494.

оказывая услуги физическим лицам. Поэтому целесообразно разработать и внедрить информационные системы и для данной категории лиц в целях отслеживания и формирования статистических данных.

Налогообложение данной категории физических лиц является наименее урегулированным. По факту у налоговых органов возникают сложности с контролем за уплатой налогов данной категорией субъектов, поскольку они оказывают услуги физическим лицам, на которых не возложены обязанности налоговых агентов, при этом расчеты в большинстве случаев производятся наличными, что также затрудняет возможности налогового контроля\*.

**5. Потенциал ПСН: реальность и возможности.** В настоящее время порядок деятельности данной категории закреплен в Распоряжении Правительства N 98-р от 27.01.2015 [5]. Также в соответствии с Основными направлениями налоговой политики РФ на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов в п.2.4 для самозанятых установлена оплата патента [4]. Более того, Минфин предложил ввести специальный налоговый режим для самозанятых, в рамках которого устанавливается налоговая ставка 3,6 %, а также максимальный размер дохода не должен превышать 10 миллионов рублей в год [9]. Такие самозанятые будут ставиться на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщиков ПСН и в качестве ИП на основании заявления на получение патента и сниматься с учета в качестве налогоплательщиков и ИП по истечении срока действия этого патента.

Несмотря на эти попытки, самозанятые не спешат легализовать свою деятельность, так как доверие к государству в этом плане, к сожалению, невелико. Думается, что это связано с не совсем проработанным подходом к налогообложению данных граждан. Поэтому, ПСН в данном случае может проявить свой потенциал двумя способами.

**Первое** – это разработка и введение нормы, касающейся самозанятых, но в рамках главы о патентной системе налогообложения.

**Второе** – это возможность порождения новых режимов с опорой на нормы, регулирующие применение ПСН.

Открывая 21 сентября 2016 г. заседание Совета при Президенте РФ по стратегическому развитию и приоритетным проектам, В.В. Путин уделил проблеме самозанятости особое внимание, отметив: «...Так называемых самозанятых у нас миллионы. Люди просто вынуждены оставаться в "тени", чтобы не сталкиваться с бюрократией, поборами, постоянными проверками, да и с нагрузками – может быть, избыточными для этого вида деятельности» [16]. Президент РФ указал, что «самозанятым гражданам нужно предложить понятный и удобный инструмент взаимодействия с государством, чтобы они могли спокойно вести, развивать свое дело, пусть и небольшое, но собственное, зарабатывать честно благодаря своему труду и способностям... И, конечно, следует исключить любые возможности признания деятельности самозанятых граждан незаконным предпринимательством» [21].

---

\* Что касается особенностей налогового контроля в отношении самозанятых, то этот вопрос, к сожалению, сейчас остается нерешенным. Принятый в качестве эксперимента закон, установивший налог на профессиональный доход в отношении самозанятых граждан на территориях 4-х субъектов, не разрешил вопрос в сфере налогового контроля. См.: Федеральный закон от 27.11.2018 N 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима "Налог на профессиональный доход" в городе федерального значения Москве, в Московской и Калужской областях, а также в Республике Татарстан (Татарстан)» // Собрание законодательства РФ. 03.12.2018. N 49 (часть I). – Ст. 7494.



**Выводы по статье.** Итак, в результате изучения вопросов, касающихся сущности патентной системы налогообложения, мы пришли к следующим выводам:

1. ПСН имеет много особенностей. В целом, она выгодна предпринимателям, но имеет свои недостатки, которые законодателю необходимо устранять. Государству она удобна тем, что позволяет получить налоги раньше, так как предприниматель оплачивает патент еще до начала своей деятельности.

2. В настоящее время является насущной проблема, связанная с легализацией деятельности самозанятых граждан. И патентная система налогообложения имеет здесь большой потенциал, который максимально должен быть раскрыт законодателем либо через закрепление нормы о самозанятых в рамках главы о регулировании ПСН, либо через введение отдельной главы в Налоговом кодексе РФ. Это будет важнейшим шагом на пути решения глобальной проблемы налогообложения самозанятых граждан.

### Список литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 07.08.2000. N 32. – Ст. 3340.

2. Федеральный закон от 25.06.2012 N 94-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 25.06.2012. N 26. – Ст. 3447.

3. Федеральный закон от 22.05.2003 N 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении расчетов в Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 26.05.2003. N 21. – Ст. 1957.

4. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов // Минфин России [сайт]. URL: [https://www.minfin.ru/ru/document/?id\\_4=116206](https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=116206) (дата обращения: 24.12.2018).

5. Распоряжение Правительства РФ от 27.01.2015 N 98-р «Об утверждении плана первоочередных мероприятий по обеспечению устойчивого развития экономики и социальной стабильности в 2015 году» // Собрание законодательства РФ. 02.02.2015. N 5. – Ст. 866.

6. Письмо Минфина России от 14.02.2017 N 03-11-11/7991 // СПС Консультант Плюс.

7. Письмо Минфина России от 20.03.2015 № 03-11/15437 // СПС Консультант Плюс.

8. Письмо Минфина России от 14.06.2013 N 03-11-11/22273 // СПС Консультант Плюс.

9. Письмо Минфина России от 21.03.2014 N 03-11-11/12311 // СПС Консультант Плюс.

10. Письмо ФНС России от 20.09.2017 N СД-4-3/18792@ // СПС Консультант Плюс.

11. Письмо ФНС от 03.08.2015 N ЕД-4-3/13578 «О направлении Письма Минфина России» // СПС Консультант Плюс.

12. Общероссийский классификатор видов экономической деятельности" (утв. Приказом Росстандарта от 31.01.2014 N 14-ст) // СПС Консультант Плюс.

13. Постановление Конституционного Суда РФ от 27 декабря 2012 г. N 34-П «По делу о проверке конституционности положений пункта "в" части первой и части пятой статьи 4 Федерального закона "О статусе члена Совета Федерации и статусе депутата Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации" в связи с запросом группы депутатов Государственной Думы» // Собрание законодательства РФ. 2013. N 1. – Ст. 78.

14. Постановление Конституционного Суда РФ от 11 декабря 2014 г. N 32-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 159.4 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с запросом Салехардского городского суда Ямало-Ненецкого автономного округа» // Собрание законодательства РФ. 2014. N 52 (ч. I). – Ст. 7784.
15. Определение Верховного суда РФ 01.06.2016 N 306-КГ16-4814 по делу N А72-3380/2015 // СПС Консультант Плюс.
16. Заседание Совета по стратегическому развитию и приоритетным проектам [Электронный ресурс] // Президент России [сайт]. URL: <http://www.kremlin.ru/events/president/news/58894> (дата обращения: 24.12.2018).
17. Киденис А. Пришли за самозанятыми [Электронный ресурс] // Общественно-политическая газета Труд.ru [сайт]. URL: [http://www.trud.ru/article/27-07-2018/1365110\\_prishli\\_za\\_samozanjatymi.html](http://www.trud.ru/article/27-07-2018/1365110_prishli_za_samozanjatymi.html) (дата обращения: 24.12.2018).
18. Бакаева О.Ю. Перспективы правового регулирования налогообложения самозанятых граждан // Налоги. 2018. № 5. – С. 3 – 6.
19. Ершова И.В. Самозанятость – первые шаги в формировании правового режима // Материалы IV Международной научно-практической конференции «Актуальные проблемы предпринимательского и корпоративного права в России и за рубежом» (г. Москва, 25 апреля 2017 г.): Сб. науч. ст.; под ред. С.Д. Могилевского, М.А. Егоровой. – М.: Юстицинформ, 2017. – 484 с.
20. Клеандров М.И. О необходимости обретения незарегистрированным предпринимателем легального статуса // Предпринимательское право. 2015. N 3. – С. 3-13.
21. Копина А.А. Налоговые вопросы в Послании Президента России Федеральному Собранию // Налоги. 2018. N 5. – С. 1-6.
22. Михайлов М.М. Налогообложение самозанятых граждан // Бухгалтерский учет и налоги в торговле и общественном питании. 2017. N 4. – С. 21-26.
23. Семенихин В.В. Патентная система налогообложения. – М.: ГроссМедиа, 2017. – 240 с.
24. Степанова Л.А., Андриюшина Е.А. Безработица, «самозанятость» и теневая экономика в современных условиях в России. – Белгород: ООО «Агентство перспективных научных исследований», 2017. – 131 с.
25. Шушакова Е. Насколько выгодно применять патентную систему налогообложения? // Арсенал предпринимателя. 2015. N 11. – С. 1-3.