

УДК 34.09

Бадртдинова Фарида Фердинандовна, магистрант,
Казанский (Приволжский) федеральный университет
Badrtdinova Farida Ferdinandovna, Master's Student,
Kazan (Volga Region) Federal University

Хусаинов Зуфар Фаатович, д.ю.н.,
доцент кафедры конституционного
и административного права юридического факультета,
Казанский (Приволжский) федеральный университет
Khusainov Zufar Faatovich,
Doctor of Law, Associate Professor, Department
of Constitutional and Administrative Law Faculty of Law,
Kazan (Volga Region) Federal University

**ВЛИЯНИЕ НОВЕЛЛ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА
2025-2026 ГГ. НА ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ
СПЕЦИАЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ РЕЖИМОВ (УСН И ПСН)
THE IMPACT OF NOVELTIES IN TAX LEGISLATION IN 2025–2026
ON THE LEGAL REGULATION OF SPECIAL TAX REGIMES
(SIMPLIFIED TAXATION SYSTEM AND PERSONAL INCOME TAX)**

Аннотация. В статье анализируются ключевые изменения налогового законодательства Российской Федерации в 2025-2026 годах, затронувшие специальные налоговые режимы – упрощенную систему налогообложения (УСН) и патентную систему налогообложения (ПСН). Исследуются новые правила освобождения от НДС для УСН, корректировка пороговых значений доходов, особенности перехода на пониженные ставки НДС, а также изменения в порядке применения и совмещения ПСН с УСН. На основе анализа нормативных правовых актов и разъяснений уполномоченных органов формулируются правовые риски и практические рекомендации для налогоплательщиков.

Abstract. The article analyzes the key changes in the tax legislation of the Russian Federation in 2025–2026 that affected special tax regimes – the simplified taxation system (STS) and the patent taxation system (PTS). The new rules for VAT exemption under the STS, adjustments to the income threshold values, the specifics of switching to reduced VAT rates, as well as changes in the procedure for applying and combining the PTS with the STS are examined. Based on the analysis of regulatory legal acts and clarifications from authorized bodies, legal risks and practical recommendations for taxpayers are formulated.

Ключевые слова: Упрощенная система налогообложения, патентная система налогообложения, НДС, специальные налоговые режимы, налоговое законодательство, лимит доходов, совмещение налоговых режимов.

Keywords: Simplified taxation system, patent taxation system, VAT, special tax regimes, tax legislation, income limit, combination of tax regimes.

С 1 января 2025 года в Российской Федерации вступили в силу масштабные изменения в правовом регулировании специальных налоговых режимов, обусловленные принятием Федерального закона от 12 июля 2024 г. № 176-ФЗ. Ключевым нововведением стало признание организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, налогоплательщиками налога на добавленную стоимость. Данное



изменение фактически переформатирует подход к применению УСН как «специального» режима, приближая его по фискальной нагрузке к общей системе налогообложения.

В дальнейшем законодательные новеллы 2025-2026 годов продолжили корректировку правил применения специальных режимов. Федеральный закон от 28 ноября 2025 г. № 425-ФЗ установил поэтапное снижение порога доходов для освобождения от НДС, а Федеральный закон от 04 июля 2026 г. № 228-ФЗ скорректировал указанный график в сторону смягчения. Одновременно Федеральные законы от 29 сентября 2025 г. [1] № 362-ФЗ и № 359-ФЗ внесли изменения в перечень видов деятельности, в отношении которых может применяться патентная система налогообложения [2].

С 1 января 2025 года организации и индивидуальные предприниматели, применяющие УСН, признаются налогоплательщиками НДС и исчисляют данный налог в порядке, установленном главой 21 Налогового кодекса Российской Федерации. Указанное нововведение кардинально меняет правовую сущность УСН, которая до этого момента характеризовалась освобождением от уплаты НДС.

Вместе с тем законодатель предусмотрел механизм освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС при соблюдении определенных пороговых значений доходов. Согласно пункту 1 статьи 145 НК РФ, организации и индивидуальные предприниматели на УСН освобождаются от НДС, если сумма их доходов не превышает установленных пределов.

Первоначальная редакция закона № 425-ФЗ предусматривала следующее поэтапное снижение порога доходов для освобождения от НДС: 20 млн рублей за 2025 год, 15 млн рублей за 2026 год, 10 млн рублей за 2027 год и последующие годы. Однако Федеральный закон от 04 июля 2026 г. № 228-ФЗ, подписанный Президентом РФ, скорректировал указанный график [1].

Согласно новой редакции, порог доходов за 2025-2028 годы составляет 20 млн рублей, за 2029 год – 15 млн рублей, за 2030 и последующие годы – 10 млн рублей. Аналогичным образом скорректирован порог доходов, при превышении которого в течение налогового периода возникает обязанность по уплате НДС: 20 млн рублей за 2026-2029 годы, 15 млн рублей за 2030 год, 10 млн рублей за 2031 и последующие годы.

Как отмечает Минфин России, сохранение порога НДС на уровне 20 млн рублей затронет свыше 360 тысяч малых и средних предприятий, что позволит бизнесу постепенно адаптироваться к внешним экономическим условиям и новым налоговым требованиям.

Важным практическим аспектом является правило определения доходов при совмещении налоговых режимов. Согласно разъяснениям Минфина России, при определении величины доходов для целей освобождения от НДС учитываются доходы по всем применяемым специальным налоговым режимам: УСН, ПСН, Автоматизированной УСН. При этом не учитываются доходы в виде положительной курсовой разницы и доходы в виде субсидий, признаваемые в установленном порядке.

Законодатель предоставил налогоплательщикам на УСН право выбора между двумя моделями исчисления НДС.

Первый вариант – применение пониженных ставок в размере 5% или 7% (пункт 8 статьи 164 НК РФ). Ставка 5% применяется при годовом доходе до 250 млн рублей, ставка 7% – при доходе от 250 до 450 млн рублей. Особенностью данного подхода является отсутствие права на налоговые вычеты по входному НДС – налог исчисляется со всей выручки без учета сумм НДС, уплаченных поставщикам.

Второй вариант – применение общеустановленной ставки НДС в размере 22% (с 1 января 2026 года ставка повышена с 20% до 22%) с правом на налоговые вычеты. В данном случае НДС исчисляется как разница между налогом с реализации и налогом, уплаченным поставщикам.



Выбор между указанными вариантами требует от налогоплательщика экономического анализа структуры затрат и доли входного НДС в цене приобретаемых товаров (работ, услуг).

С 1 января 2026 года действует важное нововведение, предусмотренное абзацем вторым пункта 9 статьи 164 НК РФ: налогоплательщики на УСН, впервые перешедшие на применение ставки НДС 5% или 7%, вправе отказаться от применения указанной ставки в течение четырех последовательных налоговых периодов начиная с первого налогового периода, за который представлена налоговая декларация по НДС.

Как разъяснил Минфин России в письме от 23 июня 2026 г. № 03-07-15/53637, данное право на отказ распространяется на налогоплательщиков, которые с 1 января 2026 года впервые перешли (перейдут) на исчисление НДС по пониженной ставке [3]. В отношении налогоплательщиков, начавших применение пониженных ставок в 2025 году, действует общее правило о необходимости применения ставки в течение не менее 12 последовательных налоговых периодов.

Федеральными законами от 29 сентября 2025 г. № 362-ФЗ и № 359-ФЗ внесены изменения в статью 346.43 НК РФ, регулиующую перечень видов предпринимательской деятельности, в отношении которых может применяться патентная система налогообложения [1].

С 1 января 2026 года расширена возможность применения ПСН банковскими платежными агентами при осуществлении деятельности в сельских населенных пунктах, входящих в состав не только сельских поселений, но и муниципальных либо городских округов. Данное изменение, как отмечается в пояснительных материалах, направлено на повышение доступности финансовых услуг для населения, проживающего в сельской местности.

Одновременно из перечня видов деятельности, в отношении которых может применяться ПСН, исключены услуги уличных патрулей, охранников, сторожей и вахтеров. Основанием для исключения послужило то обстоятельство, что ПСН могут применять только индивидуальные предприниматели, тогда как лицензию на частную охранную деятельность может получить только юридическое лицо, а частный охранник вправе оказывать услуги в сфере охраны только в качестве работника частного охранного предприятия.

При совмещении патентной системы налогообложения и упрощенной системы налогообложения доходы от реализации для целей соблюдения «патентного» лимита (60 млн рублей) учитываются по обоим специальным режимам.

Как разъяснил Минфин России в письме от 06 декабря 2024 г. № 03-11-11/123139, для лимита на ПСН учитываются доходы от реализации на ПСН и доходы от реализации на УСН. Соответственно, при совмещении режимов предприниматель должен вести раздельный учет доходов, а также распределять страховые взносы пропорционально размеру доходов на каждом специальном режиме в общем объеме доходов [5].

Судебная практика последовательно подтверждает указанный подход. Так, в одном из дел суд указал, что при совмещении УСН и ПСН датой получения дохода признается день фактического поступления денежных средств. Соответственно, если оплата поступила в период применения УСН, полученный доход подлежит налогообложению именно в рамках этого специального режима, даже если работы были выполнены в период действия патента.

Анализ новелл налогового законодательства 2025-2026 годов позволяет выявить следующие основные правовые риски для налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы.

1) Риск внезапного возникновения обязанности по уплате НДС. В связи с поэтапным снижением порога освобождения от НДС до 20 млн рублей (в 2025-2028 гг.) значительное количество налогоплательщиков на УСН, ранее не уплачивавших НДС, становятся плательщиками данного налога. Рекомендуется заблаговременно проверить доход



за предшествующий год и осуществлять помесечный мониторинг доходов для своевременного выявления момента превышения лимита.

2) Риск ошибочного выбора ставки НДС. Выбор между пониженными ставками (5% или 7% без вычетов) и общеустановленной ставкой (22% с вычетами) требует тщательного экономического анализа. Как показывает практика, для бизнеса с высокой долей затрат, облагаемых НДС, применение пониженной ставки может оказаться экономически невыгодным.

3) Риск утраты права на ПСН. При совмещении ПСН и УСН необходимо учитывать доходы по обоим режимам для целей соблюдения «патентного» лимита. Превышение лимита влечет утрату права на применение ПСН и пересчет налоговых обязательств.

Новеллы налогового законодательства 2025-2026 годов существенно изменили правовое регулирование специальных налоговых режимов. Введение НДС для налогоплательщиков на УСН фактически трансформирует данный режим, приближая его по фискальной нагрузке к общей системе налогообложения. Законодатель предпринял меры по смягчению переходного периода – Федеральный закон № 228-ФЗ зафиксировал порог освобождения от НДС на уровне 20 млн рублей на более длительный срок [1].

Правовое регулирование патентной системы налогообложения также претерпело изменения: скорректирован перечень видов деятельности, уточнены правила совмещения ПСН с УСН.

Проведенный анализ позволяет сформулировать следующие рекомендации по совершенствованию правового регулирования: целесообразно установить единый подход к определению доходов при совмещении специальных налоговых режимов; необходимо обеспечить налоговую определенность в вопросах перехода между ставками НДС и режимами налогообложения; требуется дальнейшая индексация пороговых значений с учетом уровня инфляции и экономической конъюнктуры.

Список литературы:

1. Федеральный закон от 04.07.2026 № 228-ФЗ «О внесении изменений в статью 145 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2026. – № 27. – Ст. 3666.

2. Федеральный закон от 29.09.2025 № 362-ФЗ «О внесении изменений в статью 346.43 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2025. – № 40. – Ст. 6789.

3. Письмо Минфина России от 23.06.2026 № 03-07-15/53637 «Об отказе от применения ставок НДС 5% и 7% налогоплательщиками, применяющими УСН и которые в 2025 г. начали исчислять НДС по этим ставкам» // СПС «КонсультантПлюс».

4. Письмо Минфина России от 09.02.2026 № 03-07-11/9157 «Об определении доходов налогоплательщиком, применяющим УСН, в целях освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС» // СПС «КонсультантПлюс».

5. Письмо Минфина России от 06.12.2024 № 03-11-11/123139 «Об утрате с 01.01.2025 права на применение ПСН при превышении предельного уровня доходов от реализации ИП, применяющим одновременно ПСН и УСН; об уплате с 01.01.2025 НДС ИП, применяющим УСН» // СПС «КонсультантПлюс».

