УДК 336.226.11

Серякова Светлана Прохоровна – доцент кафедры экономики и налогообложения Дальневосточного института управления – филиала РАНХиГС (г. Хабаровск). *E-mail: svetlana-s44@mail.ru*
Решетникова Наталья Игоревна – канд. экон. наук, доцент кафедры экономики и налогообложения Дальневосточного института управления – филиала РАНХиГС (г. Хабаровск). *E-mail: natali.reshetnikowa2015@yandex.ru*

С.П. Серякова
S.P. Seryakova
Н. И Решетникова
N.I. Reshetnikova

Выбор режима налогообложения предприятиями малого бизнеса в целях оптимизации налоговой нагрузки

Статья посвящена проблеме применения упрощенной системы налогообложения субъектами малого бизнеса. Анализируются взаимоотношения предприятий-партнеров по уплате налога на добавленную стоимость в ситуации, когда контрагенты применяют различные режимы налогообложения. В статье приводятся доводы, способствующие разрешению данной проблемы законодателем. На примере предприятия дана оценка конкурентоспособности «упрощенцев» на рынке товаров (работ, услуг), рассмотрены преимущества и недостатки выбора спецрежима субъектом, занятым производством и реализацией металлических строительных конструкций. Приведенные в статье расчеты дают основание сформулировать предложения по внедрению практики одновременного применения упрощенной системы налогообложения и уплаты налога на добавленную стоимость, что будет способствовать успешному развитию промышленной кооперации. Обращается внимание на технологические аспекты перехода малых предприятий на уплату налога на добавленную стоимость, проанализирован эффект от применения предлагаемой модели для развития экономики нашей страны.

Taxation regulations choice by the small business enterprises for optimization of the tax burden

This article is devoted to a problem of use of the simplified system of taxation by the subjects of small business. Relationship of the partner enterprises for payment of the value added tax in the situation when the contractors apply different regulations of taxation is analyzed. The arguments promoting permission of this problem by the legislator are given in the article. On the example of the enterprise the evaluation of competitiveness of "uproshchentsy" on the commodity market (works, services) is given, advantages and shortcomings of a choice of

special regulations are considered by the subject, busy with production and realization of the metal construction designs. The calculations given in this article give the grounds to formulate the offers on introduction of the practice of simultaneous use of the simplified system of taxation and payment of the value-added tax that will promote successful development of industrial cooperation. The attention is paid to the technological aspects of transition of small enterprises to the payment of value-added tax the effect from application of the offered model for development of the economy of our country is analyzed.

Ключевые слова: *Налоговый кодекс Российской Федерации, общая система налогообложения, упрощенная система налогообложения, налог на добавленную стоимость, покупатель-контрагент, абсолютная налоговая нагрузка.*

Keywords: *Tax code of the Russian Federation, general system of taxation, simplified system of taxation, value-added tax, buyer contractor, absolute tax burden.*

Многие малые предприятия переходят в своей деятельности на специальные налоговые режимы. Среди предлагаемых законодателем режимов наиболее востребована упрощенная система налогообложения (далее – УСН). Если деятельность связана со значительными расходами (как правило, это производство, различного вида услуги и оптовая торговля), то предпочтителен объект налогообложения «доходы минус расходы». Однако прежде чем выбрать объект налогообложения, налогоплательщик должен просчитать долю своих расходов в общем обороте, ибо преимущество выбранной системы возникает, когда эта доля составляет 60% и более при отсутствии каких-либо других преференций со стороны регионального законодательства. В данном случае налогооблагаемый доход будет уменьшаться на произведенные расходы и, следовательно, снижать налоговое бремя налогоплательщика. Решение сменить общую систему налогообложения (далее – ОСНО) на специальную должно сопровождаться предварительным анализом налоговых рисков.

При переходе на УСН хозяйствующий субъект не является плательщиком налога на прибыль организаций (далее – НПО, так как вместо него уплачивает единый налог), НДС, налога на имущество, но при этом исчисляет все другие платежи и налоги, по которым у него возникают в результате деятельности налоговые обязательства, а также взносы во внебюджетные фонды, которые, к сожалению, занимают значительную долю в расходах и способны минимизировать получаемую прибыль. Возможность не уплачивать НДС можно рассматривать, как положительный, так и отрицательный фактор. Плюс заключается в том, что предприятие приобретает возможность снизить налоговое бремя, минус – в отсутствии востребованности на рынке услуг среди налогоплательщиков НДС. Связано

это с тем, что контрагенты – налогоплательщики НДС – не имеют возможности учесть налоговый вычет по товарам (работам, услугам), приобретенным у «упрощенцев», так как последние, в силу п. 2 ст. 346.11 НК РФ, не являются плательщиками данного налога. Законодательство РФ не содержит прямого запрета на заключение договоров между хозяйствующими субъектами, применяющими УСН и ОСНО. Но в данном случае «упрощенец» становится менее конкурентоспособным и может потерять контрагента, применяющего общий режим, так как субъектам, находящимся на общей системе, не выгодно работать по данной схеме и они могут просто отказаться от дальнейшего сотрудничества либо диктовать свои условия, например, приобретая товар (работу, услуги) по рыночной цене, требовать скидку на сумму НДС. Подобная ситуация не возникает, если предприятия-партнеры одновременно используют общий режим. Как правило, данную проблему пытаются решить путем выставления предприятием, применяющим УСН, покупателю-контрагенту счет-фактуру с выделенной суммой НДС. Разберемся, какие последствия влечет для каждой из сторон сделки данная схема.

Хозяйствующие субъекты, применяющие **УСН, вправе выставлять счета-фактуры** с выделенной суммой НДС, о чем говорится в п. 5 ст. 173 НК РФ.

Нормы НК РФ имеют ряд положений, которые могут быть обращены в пользу налогоплательщиков:

- вычету «… подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику» (п. 2 ст. 171 НК). Данное положение указывает только на лиц, получивших счет-фактуру, а относительно тех, кто их выставляет, ничего не сказано. Значит, можно говорить о том, что «общережимник», получивший счет-фактуру, является плательщиком НДС и, следовательно, имеет полное право применить суммы налога к вычету (ст. 169 НК РФ);

- ст. 168 НК РФ «Сумма налога, предъявленная продавцом покупателю» указывает на обязанность по выставлению налога плательщиками НДС, при этом, для остальных это не обязательно, но и не запрещено.

Следовательно, хозяйствующий субъект, применяющий УСН, может выставлять счета-фактуры, но при этом не стоит забывать, что на «спецрежимника» накладывается обязанность перечислить в бюджет полученную им от покупателя (заказчика) сумму НДС. Параллельно с этим необходимо выполнить обязанность по предоставлению отчетности (налоговой декларации по НДС) в электронном виде с указанной суммой НДС, подлежащей уплате в бюджет в порядке и в сроки, предусмотренные гл. 21 НК РФ «Налог на добавленную стоимость». Сумма, отраженная в декларации, должна включать общую сумму НДС по всем счетам-фактурам, выставленным покупателям в налоговом периоде (квартале). Невыполнение данной обязанности является основанием для привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности. И сегодня это не просто мнения налоговых органов, а закрепленная законом позиция: п. 5 ст. 174 НК

РФ обязывает всех налогоплательщиков, в том числе лиц, указанных в п. 5 ст. 173 НК РФ, а именно – лиц, не являющихся либо освобожденных от исполнения обязанностей налогоплательщика, предоставлять в налоговые органы декларации в электронном виде, начиная с I квартала 2014 г. [1]. Данное положение закона прямо указывает, что на «упрощенцев» возложена обязанность предоставить декларации по НДС в случаях выставления счетов-фактур с выделенным НДС [7, с. 105,106].

Возникает вопрос по поводу того, может ли покупатель выставлять суммы НДС, перечисленные «упрощенцу» к вычету? Ответ на этот вопрос неоднозначен. Налоговые органы могут оспаривать данные действия и считать их незаконными, предъявляя налоговые санкции за неуплату налога и пени за просрочку платежа. Но покупатель имеет все шансы на выигрыш подобного спора в суде. Арбитражная практика в настоящий момент сложилась так, что суды не видят препятствий для вычета НДС на основании счета-фактуры, полученного от «упрощенца». Например, в 2014 г. Конституционный суд РФ поддержал позицию налогоплательщика и указал, что выставленная покупателю счет-фактура, согласно п. 1 ст. 169 НК РФ, является основанием для принятия указанных в нем сумм НДС к вычету [3]. У налогоплательщиков сохраняется право на вычет, даже если контрагент-«спецрежимник» не перечислил налог в бюджет, в силу того, что законодательство не связывает право на возмещение НДС с его уплатой в бюджет поставщиком товара.

«Упрощенцы», не являясь плательщиками НДС, **права на вычет «входного» налога, уплаченного поставщикам товаров (работ, услуг), не приобретают.** Данное право закреплено лишь за налогоплательщиками (п. 2 ст. 171, п. 1 ст. 172 НК РФ). Поэтому НДС следует относить на увеличение стоимости приобретенных товаров (работ, услуг), в соответствии со ст. 346 НК РФ, так как метод признания доходов и расходов при применении специальных режимов «кассовый». Данной позиции также придерживается и Пленум ВАС в своем постановлении [4], утверждая, что у лиц, не являющихся плательщиками налога (освобожденных от исполнения обязанностей), уплата выделенной в счет-фактуре суммы налога в бюджет не означает, что они приобретают статус налогоплательщика и, следовательно, право на вычет, т. е. на уменьшение исчисленной суммы налога [6, с. 127]. Возможность уплаты выставленного НДС и отнесение в полном объеме полученных сумм на расходы предполагают, что в данном случае предприятия, применяющие ОСНО, и предприятия, применяющие УСН, имеют равные права и могут являться конкурентами друг другу. Связано это с тем, что «общережимник» является плательщиком НДС, соответственно, выставляет счета-фактуры с НДС и может принять к вычету полученные суммы НДС по ставке 18%. Хозяйствующий субъект, применяющий УСН, может выставлять счета фактуры с НДС, а полученный налог включает в полном объеме в уменьшение налогооблагаемой базы. Рассмотрим, насколько в действительности данные предприятия равны между собой по налоговой нагрузке. Для этого сравним абсолютную налоговую нагрузку на

ОСНО и УСН, при этом, предположим, что НПО исчисляется по ставке 15,5% (13,5% – пониженная региональная ставка, 2% – доля, зачисляемая в федеральный бюджет), а единый налог при УСН – по ставке 15%. Разница между ставками незначительна, составляет 0,5%. Для расчета используем данные реально действующего предприятия по производству строительных металлоконструкций, расположенного в Дальневосточном регионе, – общество с ограниченной ответственностью «Дальневосточный завод металлоконструкций» (далее – ООО «ДЗМК»). Проанализируем показатели хозяйственно-финансовой деятельности за один календарный год.

Таблица 1

Показатели деятельности предприятия

Наименование показателя за 2014 г.	**Значение, руб.**
Выручка с учетом сумм предварительной оплаты	10 366 609
Выручка без НДС	8287813
Сумма НДС, предъявленная покупателям (фактическая)	1 865 990
Понесенные расходы налогоплательщика с учетом НДС	10 804 480
Расходы без НДС	8209068
Сумма предъявленного налогового вычета по приобретенным товарам (работам, услугам)	1 648 141
Налог на имущество организации	15221

Примечание: Показатели, отраженные в таблице, сформированы исходя из суммирования данных, отраженных по итогам каждого налогового периода по НДС за 2014 г.

Источник: составлено и рассчитано авторами.

Абстрагируемся данными, что все покупатели ООО «ДЗМК» применяют общую систему налогообложения и являются налогоплательщиками НДС. Такая структура контрагентов связана с тем, что основная часть клиентов занимаются строительством, монтажом металлоконструкций и находятся на общем режиме. Следовательно, в нашем случае выручка полностью состоит из доходов, полученных от контрагентов, применяющих ОСНО.

Общая реализация и предварительная оплата без учета НДС составили 8 287 873 руб. и 2 078 736 руб., соответственно, т. е. всего 10 366 609 руб. При этом, НДС с реализации по ставке 18% составит 1491806 руб., а с поступивших авансов – 374172 руб.

В случае **применения общего режима по методу начисления** ООО «ДЗМК» исчисляет НПО исходя из налоговой базы, являющейся денежным выражением прибыли, в размере 78 805 руб. Так, по ставке 20% налог равняется 15 761 руб., а по минимально возможной (15,5%), исходя из

положений НК РФ – 12 215 руб. Расчет НДС, причитающегося к уплате, представим ниже:

1 865 990 – 1 648 141 = 217 849 руб. – начисленный НДС.

Рассчитаем абсолютную налоговую нагрузку, абстрагируясь суммами, начисленными по взносами во внебюджетные фонды и НДФЛ, в данном случае они не имеют значения, так как будут неизменны:

12 215 + 15 221+ 217 849 = 245 285 руб.

Рассчитаем **абсолютную налоговую нагрузку при УСН в случае, если предприятие выставляет счета-фактуры на всю сумму НДС от реализации**. Рассмотрим данную позицию, применяя исключительно положения НК РФ: гл. 26.2 «Упрощенная система налогообложения» и ст. 273 «Порядок определения доходов и расходов при кассовом методе». В этом случае:

- 12 232 599– полученный доход при использовании кассового метода с учетом НДС, так как доходом признается вся сумма, поступившая на расчетный счет и в кассу. Данная сумма включает выставленный НДС, подлежащий уплате в бюджет в размере 1 865 990 руб.;

- 10 804 480 – расходы, включая НДС, относимые в полном объеме на налоговую базу;

(12 232 599 – 10 804 480) * 15% = 214 218 руб. – единый налог;

214 218 + 1 865 990 = 2 080 208 руб. – абсолютная налоговая нагрузка.

Начисленные суммы налогов у «упрощенца» в 8,5 раз больше, чем при ОСНО. При этом, следует заметить, что исходя из расчета, предприятие получает прибыль в размере 1 428 119 руб., если вычесть из нее единый налог, то остается всего 1 213 901 руб. – эта сумма явно меньше суммы подлежащего уплате в бюджет НДС. В конечном итоге, мы видим, что предприятие убыточно. Связано это с тем, что налицо двойное налогообложение сумм НДС, что противоречит действующим нормам закона. С одной стороны, в доходах по кассовому методу включается НДС, подлежащий уплате в бюджет, и, в то же время, этот налог облагается еще и единым налогом по УСН, максимальная ставка которого 15%.

Представим наглядно систему уплаты НДС в России, вытекающую из норм НК РФ в формуле 1.1 «Порядок исчисления единого налога при УСН».

Д (с НДС) – Р (с НДС) * % = ЕН; (1.1)

где Д (с НДС) – денежное выражение полученных доходов;
Р (с НДС) – денежное выражение понесенных расходов;
% – ставка по УСН;
ЕН – полученная сумма единого налога.

Формула 1.1 четко отражает то, что НДС, являющийся сам по себе налогом, облагается и единым налогом по УСН. Данная проблема частично решена в судебной практике, однако, не нашла решения в действующем в настоящее время налоговом законодательстве. Право на невключение сумм

НДС в доходы признано Президиумом ВАС РФ, который отменил суммы «единого» налога, доначисление налоговым органом в части полученных «упрощенцем» от покупателей сумм НДС [4]. Позиция суда строится на том, что доход – это выгода в денежной или натуральной форме (ст. 41 НК). Получая НДС по выставленным счетам-фактурам, «спецрежимник» выгоды не получает, поскольку на него возложена обязанность по перечислению данных сумм в бюджет. Следовательно, если в жизни возникает спор с налоговыми органами, то данная ситуация может быть оспорена в суде, и решение суда должно быть в пользу налогоплательщика. Рассмотрим, насколько это выгодно по сравнению с законодательной позицией, представленной выше расчетом, исходя из формулы 1.1:

- 10 366 609 – полученный доход без учета сумм НДС;

- 1 865 990 – выставленный НДС, подлежащий уплате в бюджет и не включаемый в доходы, так как уплачивается в бюджет, согласно пп. 3.1, п. 1, ст. 251 НК РФ;

- 10 804 480 – расходы, включая НДС, относимые в полном объеме на налоговую базу.

(10 366 609 – 10 804 480) * 15% = 0 руб. – единый налог.

Как видно из данного расчета, предприятие получает убыток в размере 437 871 руб. В этом случае уплате в бюджет подлежит минимальный налог по ставке 1% от полученных доходов, который равняется 103 666 рублей.

103 666 + 1 865 990 = 1 969 656 руб. – абсолютная налоговая нагрузка.

Полученная сумма также превышает начисленные налоги при ОСНО в 8 раз, хотя в абсолютном выражении налоговое бремя снизилось за счет уплаты не единого, а минимального налога.

Нами были рассмотрены две модели уплаты НДС и единого налога по УСН. Право на уплату НДС предприятиями, применяющими специальные режимы, предполагает равные возможности на рынке с налогоплательщиками НДС, применяющими ОСНО. Однако, как видно из расчетов, предприятия находятся совершенно не в равных условиях. Ни одну из рассмотренных нами моделей (исходя из норм НК РФ и позиций судов) нельзя назвать благоприятной для малого бизнеса по причине проблемы двойного налогообложения сумм НДС.

Чтоб решить существующие пробелы законодательства и дать возможность малому бизнесу развиваться на равных, по нашему мнению, правомерно предусмотреть возможность одновременного применения режима уплаты УСН и НДС для малых и средних предприятий-производителей. Это будет способствовать развитию и успешному функционированию промышленной кооперации. Возможность становиться плательщиком НДС должна иметь модель добровольного выбора. Ее суть заключатся в том, чтобы малые предприятия, параллельно с правом выставления счетов-фактур своим контрагентам, могли приобретать право, как полноценные плательщики НДС на получение вычетов. Это довольно трудоемкая схема, но все же она более предпочтительна, чем полный уход с рынка.

Переход на уплату НДС для малых предприятий должен происходить в уведомительном порядке налогового органа не позднее 31 декабря календарного года, предшествующего налоговому периоду, начиная с которого они желают приобрести статус налогоплательщика НДС, а для вновь созданных организации – не позднее 30 дней с даты регистрации. Данные сроки совпадают с датами, установленными для перехода на УСН, что облегчит работу и налоговым органам, и налогоплательщикам. При этом, применять либо отказываться от данного права можно не чаще одного раза за календарный год, чтобы не происходила путаница с восстановлением сумм налога в рамках одного налогового периода по УСН. Хозяйствующие субъекты, применяющие данную модель, не будут иметь лишних проблем и в случае, если выйдут за рамки специальных режимов и будут вынуждены перейти на ОСНО. Отказ от права уплаты НДС должен происходить аналогично его приобретению, то есть, если налогоплательщик после использования данного права в течении одного года не заявит в налоговый орган об отказе, то предприятие имеет право продолжать работать по данной схеме по умолчанию.

При этом, следует внести изменения в порядок учета доходов и расходов. Расчет должен строиться аналогично исчислению НПО, то есть денежное выражение полученных доходов и расходов должно отражаться без НДС, что позволит устранить двойное налогообложение сумм НДС.

В случае внедрения данной схемы в российском законодательстве можно говорить о равных и даже более преимущественных возможностях развития малого бизнеса. Так, в случае с ООО «ДЗМК» начисленный НДС будет равен сумме, исчисленной при общем режиме – 217 849 руб. Упрощенный налог по ставке 15% будет рассчитываться исходя из доходов и расходов, отчищенных от НДС:

(10 366 609 – 9 156 339)*15% = 181 541 руб. – налог по УСН, являющийся, как наглядно видно, больше минимального;

181 541 + 217 849 = 399 390 руб. – абсолютная налоговая нагрузка при применении модели налогоплательщика НДС при УСН.

Данная сумма больше в 1,6 раза, чем при общем режиме, но при этом и прибыль предприятия значительно выше. Используя региональное законодательство, можно уменьшить суммы единого налога, применяя пониженную ставку. Данный подход позволит стимулировать создание и развитие малых и средних производственных предприятий, применяющих УСН с объектом «доходы, уменьшенные на величину понесенных расходов». Стимулирование производственных организаций станет основой развития экономики нашей страны: повысится ВВП, увеличатся налоговые поступления, цены на товары для населения будут значительно ниже.

При внедрении данных предложений никто ничего не теряет. Так, налогоплательщик становится конкурентоспособным, имеет равный доступ на рынок услуг, сохраняет своих контрагентов, государство увеличивает доходы федерального бюджета за счет поступления сумм НДС и, что

немаловажно, приобретает законопослушных налогоплательщиков в лице предприятий малого бизнеса.

Литература и источники:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 05.08.2000 г. №117-ФЗ (ред. от 06.04.2015). –.– Режим доступа: http://www.consultant.ru/popular/nalog2/

2. О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость [Электронный ресурс] : постановление Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33. –.–Режим доступа: http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=164585

3. По делу о проверке конституционности положений пунктов 6 и 7 ст. 168 и п. 5 ст. 173 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Торговый дом «Камснаб»» [Электронный ресурс] : постановление Конституционного суда РФ от 03.06.2014 № 17-П. –.– Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_164021/ – Загл. с экрана.

4. Суммы, неосновательно исчисленные и полученные в качестве налога на добавленную стоимость плательщиком налога по упрощенной системе налогообложения, не являются его доходом для целей исчисления уплачиваемого им налога [Электронный ресурс] :постановление Пленума ВАС от 01.09.2009 № 17472/08 П. –.– Режим доступа: http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=ARB;n=119526

5. Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды [Электронный ресурс] : постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 г. № 53. –.– Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63894

6. Зайцева, Д. В. Упрощенная система налогообложения и контрагенты на общем режиме налогообложения: особенности работы / Д. В. Зайцева // Налоги и налогообложение: актуальные проблемы и пути их решения : сб. науч. ст. студентов. – Хабаровск : ДВИУ-филиал РАНХиГС, 2013. – С. 125 – 130.

7. Яшков, С. Квалификация уклонения от уплаты НДС, совершенного лицом, применяющим упрощенную систему налогообложения / С. Яшков // Уголовное право. – 2014. – № 3. – С. 103 – 106.