УДК 336.226.322:334.7.012.6 JEL H25 DOI 10.26425/1816-4277-2025-1-201-211

Налог на добавленную стоимость при упрощенной системе налогообложения: последствия для бизнеса и бюджета

Зотиков Николай Зотикович

Канд. экон. наук, доц. каф. финансов, кредита и экономической безопасности
ORCID: 0000-0001-5631-9123, e-mail: Zotikovcontrol@yandex.ru

Чувашский государственный университет имени И.Н. Ульянова, г. Чебоксары, Россия

Аннотация

Появление специальных налоговых режимов в российской налоговой системе непосредственно связано с развитием сектора малого и среднего предпринимательства (далее – МСП). Зарождение упрощенной системы налогообложения (далее – УСН) можно увязать с принятием Федерального закона № 222-ФЗ, заменившего единым налогом большое количество налогов. Значимым стало введение с 1 января 2003 г. гл. 26.2 Налогового кодекса (далее – НК) Российской Федерации (далее – РФ, Россия). Несмотря на принимаемые меры, по показателям развития малого бизнеса Россия намного отстает от развитых стран. По данным Федеральной службы государственной статистики (далее – Росстат), доля МСП в валовом внутреннем продукте за 2022 г. составила 21 %. Преобладает доля объекта «доходы», сферами деятельности продолжают оставаться торговля, оказание услуг, незначительна доля МСП в доходах бюджетов регионов. Цель исследования – проанализировать изменения в гл. 26.2 НК РФ, вводимые с 2025 г. Федеральным законом № 176-ФЗ, в частности вменение в обязанность упрощенцев уплачивать налог на добавленную стоимость (далее – НДС), их влияние на финансовое положение субъектов малого предпринимательства, их контрагентов на доходы бюджета. В исследовании использованы методы анализа, синтеза, сравнения, табличный метод. Работа опирается на федеральные законы, официальные документы Правительства РФ, данные Росстата, отчеты Федеральной налоговой службы России по изучаемой теме. Проведенным исследованием установлено, что введение в УСН НДС по ставке 5 или 7 % без права на вычет увеличивает цену продаваемого упрощенцем товара, продукции.

Ключевые слова

Упрощенная система налогообложения, общий режим налогообложения, условия применения УСН, коэффициент-дефлятор, освобождение от НДС, налоговый вычет по НДС, налоговая база по НДС, доходы бюджета

Для цитирования: Зотиков Н.З. Налог на добавленную стоимость при упрощенной системе налогообложения: последствия для бизнеса и бюджета//Вестник университета. 2025. № 1. С. 201–211.

© Зотиков Н.З., 2025.

Статья доступна по лицензии Creative Commons “Attribution” («Атрибуция») 4.0. всемирная (http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/).

Value added tax under the simplified taxation system: consequences for business and budget

Nikolay Z. Zotykov

Cand. Sci. (Econ.), Assoc. Prof. at the Finance, Credit, and Economic Security Department
ORCID: 0000-0001-5631-9123, e-mail: Zotikovcontrol@yandex.ru

Chuvash State University, Cheboksary, Russia

Abstract

The emergence of special tax regimes in the Russian tax system is directly related to the development of small and medium-sized enterprises (hereinafter referred to as SME). The birth of a simplified taxation system (hereinafter referred to as STS) can be linked to the adoption of the Federal Law No. 222-FZ which replaced a large number of taxes with a single tax. The introduction of Chapter 26.2 of the Tax Code (hereinafter referred to as TC) of the Russian Federation (hereinafter referred to as RF, Russia) on January 1, 2003 was significant. Despite the measures taken, in terms of small business development indicators, Russia lags far behind developed countries. According to the Federal State Statistics Service (hereinafter referred to as Rosstat), the share of SME in gross domestic product for 2022 was 21%. The share of the "income" object predominates, trade and services continue to be the spheres of activity, the share of SME in regional budget revenues is insignificant. The purpose of the study is to analyse the changes in Chapter 26.2 of the TC of the RF introduced from 2025 by the Federal Law No. 176-FZ, in particular, imposition of the obligation of STS users to pay value added tax (hereinafter referred to as VAT), their impact on the financial position of small business entities, their counterparties, and budget revenues. The study uses methods of analysis, synthesis, comparison, and the tabular one. The work is based on federal laws, official documents of the Government of the RF, Rosstat data, and reports of the Federal Tax Service of Russia on the topic in question. The study has found that introduction of the VAT at a rate of 5 or 7% without the right to deduction into the STS increases the price of goods or products sold by a STS user.

Keywords

Simplified taxation system, general taxation regime, conditions for applying STS, coefficient-deflator, VAT exemption, VAT deduction, VAT tax base, budget revenue

For citation: Zotykov N.Z. (2025) Value added tax under the simplified taxation system: consequences for business and budget. *Vestnik universiteta*, no. 1, pp. 201–211.

© Zotykov N.Z., 2025.

This is an open access article under the CC BY 4.0 license (http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/).

ВВЕДЕНИЕ

В соответствии с действующим в настоящее время Налоговым кодексом (далее – НК) Российской Федерации (далее – РФ, Россия) в России существуют несколько налоговых режимов: общий и специальные налоговые режимы (далее – СНР), (упрощенная система налогообложения (далее – УСН), патентная система налогообложения (далее – ПСН), единый сельскохозяйственный налог (далее – ЕСХН) и др.). Применять СНР на добровольной основе могут субъекты малого и среднего предпринимательства (далее – МСП). Их использование, как правило, означает уплату единого налога взамен некоторых налогов, в том числе налога на прибыль организаций, налога на доходы физических лиц, налога на имущество организаций, а также налога на добавленную стоимость (далее – НДС), (за исключением НДС, уплачиваемого при ввозе товаров через таможенную территорию РФ), что обеспечивает низкую налоговую нагрузку.

Как показала практика, освобождение от исполнения обязанностей по уплате НДС, уменьшая налоговую нагрузку, играет также отрицательную роль: в связи с невозможностью принять к вычету сумму «входного» НДС представители крупного бизнеса, применяющие общий режим налогообложения, не сотрудничают с малым бизнесом, что не позволяет последним укрупняться, развиваться; также преобладают микропредприятия.

С 2025 г. организации и индивидуальные предприниматели (далее – ИП), применяющие УСН, становятся плательщиками НДС с его уплатой по ставкам 5 %, 7 % или 20 (10) %.

Цель статьи – исследование влияния введения НДС в УСН на деятельность субъектов малого предпринимательства. Гипотеза исследования заключается в следующем: в статье рассматривается влияние обязанности упрощенцев платить НДС на контрагентов, сотрудничающих с ними, а также на состояние бюджета.

С отменой с 2021 г. единого налога на вмененный доход (далее – ЕНВД) УСН стала основным режимом налогообложения для малого бизнеса, чем объясняется актуальность вопроса дальнейшего совершенствования данной системы налогообложения (табл. 1).

Таблица 1

Динамика изменения налогоплательщиков, применяющих УСН

Год	ЕНВД			УСН			Патент	Всего		
	Всего, тыс. ед. / чел.	В том числе		Всего, тыс. ед. / чел.	В том числе		ИП, тыс. чел.	Всего, тыс. ед. / чел.	В том числе	
		Организации	ИП		Организации	ИП			Организации	ИП
2020	1 637,5	171,5	1 466	3 536,4	1 426,7	2 109,7	493,6	5 667,5	1 598,2	4 069,3
2021	–	–	–	4 214	1 445,4	2 768,0	2 060	6 274	1 445,4	4 828
2022	–	–	–	4 268,1	1 432,7	2 835,4	1 936,2	6 204,3	1 432,7	4 771,6
2023	–	–	–	4 482,7	1 443,0	3 039,7	2 046,6	6 529,3	1 443,0	5 086,3
2023 /2020, %				126,8	101,1	144,1	414,6	115,2	90,3	125,9

Составлено автором по материалам источников[1,2,3]

Как следует из данных табл. 1, в 2020 г. применяли систему налогообложения в виде ЕНВД 1 637,5 тыс. ед. / чел., в том числе 171,5 тыс. организаций, 1 466 тыс. ИП. С отменой ЕНВД с 2021 г. количество организаций-плательщиков УСН увеличилось на 18,7 тыс., численность ИП – на 658,3 тыс. чел.,

[1] Федеральная налоговая служба. Данные по формам статистической налоговой отчетности. Отчет о налоговой базе и структуре начислений по единому налогу на вмененный доход для отдельных видов деятельности. Режим доступа: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/?ysclid=m70bkypd3k501559721 (дата обращения: 17.11.2024).

[2] Федеральная налоговая служба. Данные по формам статистической налоговой отчетности. Отчет о налоговой базе и структуре начислений по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения. Режим доступа: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/?ysclid=m70bkypd3k501559721 (дата обращения: 17.11.2024).

[3] Федеральная налоговая служба. Данные по формам статистической налоговой отчетности. Отчет о количестве индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения, и выданных патентов на право применения видов предпринимательской деятельности. Режим доступа: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/?ysclid=m70bkypd3k501559721 (дата обращения: 17.11.2024).

количество ИП, применяющих ПСН, – 1 566,4 тыс. чел. Увеличение численности ИП, использующих ПСН, обусловлено тем, что с 2021 г. при применении ПСН появилась возможность уменьшения стоимости патента на сумму страховых взносов, уплачиваемых ИП за себя в фиксированном размере, что резко снижает нагрузку на ИП, а до 2021 г. они были обязаны платить данные взносы дополнительно.

В 2023 г. в сравнении с 2020 г. количество налогоплательщиков, применяющих СНР, увеличилось на 15,2 %, в том числе численность ИП – на 25,9 %, при снижении количества организаций на 9,7 %. Численность ИП, использующих УСН, увеличилась за данный период с 2 109,7 тыс. чел. до 3039,7 тыс. чел., или на 44,1 %.

ОБЗОР ИССЛЕДОВАНИЙ ПО ТЕМЕ

В качестве недостатков УСН в действующей редакции авторы отмечают:

– ограничение по объему доходов, лимитированный перечень расходов [1];

– обязанность оплаты минимального налога, уплачиваемого в случае получения отрицательного финансового результата [2];

– сложность реализации продукции покупателям, находящимся на общей системе налогообложения (далее – ОСНО), в силу отсутствия возможности для последних принять к вычету суммы «входного» НДС с ее стоимости [3].

С.А. Голыш и Ю.В. Лазич указывают, что «одним из самых существенных недостатков является проблема, возникающая при освобождении налогоплательщиков от уплаты налога на добавленную стоимость: при переходе на УСН бизнес может потерять контрагентов, которые платят НДС, так как последние не смогут применять вычет по НДС. Строгие критерии для перехода и применения УСН, установленные НК РФ, являются серьезным препятствием для динамично развивающихся предприятий малого и среднего бизнеса» [4, с. 43].

По мнению С. Чапаровой, «институт освобождения от обязанностей по исполнению и уплате НДС направлен на снижение налогового бремени налогоплательщиков, имеющих незначительные обороты по реализации товаров (работ, услуг), облагаемых НДС. В связи с этим данная льгота актуальна в первую очередь для предприятий малого и среднего бизнеса» [5, с. 88].

Как указывает Т.Г. Давлетшин, «в соответствии с законом № 335-ФЗ с 2019 г. прекратила действие норма ст. 346.1 НК РФ, абз. 3, согласно которой плательщики ЕСХН были освобождены от уплаты НДС. Закон № 335-ФЗ отменил освобождение от обязанности плательщика НДС сельхозтоваропроизводителей, применяющих ЕСХН, что может и должно получить распространение и для УСН. Непродуманные и необоснованные освобождения от НДС создали целую индустрию фирм-однодневок, которые стали неотъемлемой частью экономики» [6, с. 384–385].

Н.С. Алексеева и И.А. Степанов, основываясь на соответствующих расчетах, указывают, что чем больше доля расходов в величине доходов, тем выгоднее объект «доходы, уменьшенные на расходы» [7].

По мнению Е.В. Гугниной, О.А. Задеры, Т.В. Бородиной, «как динамично развивающийся институт упрощенная система налогообложения требует исследования в плане выявления проблем применения и дальнейшего совершенствования» [8, с. 182].

Анализируя вводимые с 2025 г. новшества в УСН, Е.Е. Голова указывает, что «если организация начала применять пониженные ставки по НДС (5 и 7%), то она использует это право на протяжении 12 последних кварталов. Это означает лишь одно – перед выбором ставок необходимо тщательно взвесить все плюсы и минусы каждой из ставок» [9, с. 58].

ИССЛЕДОВАНИЕ И ЕГО РЕЗУЛЬТАТЫ

В начале исследования рассмотрим роль и значение УСН в величине налоговых доходов консолидированных бюджетов регионов по данным за два года: 2020 г. и 2023 г., что обусловлено ограниченностью размера статьи определенными рамками (табл. 2 и табл. 3). Выбор 2020 г. объясняется следующим: он постпандемийный, а также это последний год действия системы налогообложения в виде ЕНВД.

Таблица 2

Налоговая база и структура начислений по УСН

Показатель	2020 г.			2023 г.		
	Всего	В том числе		Всего	В том числе	
		Организации	ИП		Организации	ИП
Налоговая база, млрд руб.						
Доходы	9 437,4	3 782,6	5 654,8	20 051,5	6 258,4	13 793,1
Доходы, уменьшенные на расходы	1 323,5	856,3	467,2	2 694,2	1 598,1	1 096,1
Начислен налог, млрд руб.:	659,8	306,2	353,6	1 364,2	535,4	828,8
– объект «доходы»;	520,5	211,0	309,4	1 070,9	351,2	719,7
– объект «доходы, уменьшенные на расходы»	139,3	95,2	44,2	293,2	184,2	109,0
Страховые взносы, млрд руб.	157,0	73,7	83,3	296,3	113,5	182,8
Налог к уплате, млрд руб.:	485,9	219,1	266,8	1 037,8	399,6	638,2
– объект «доходы»;	363,4	137,1	226,3	774,0	237,5	536,5
– объект «доходы, уменьшенные на расходы»	122,5	82,0	40,5	263,8	162,1	101,7
Количество налогоплательщиков, представивших декларации, тыс. ед.:	3 536,4	1 426,7	2 109,7	4 482,8	1 443,0	3 039,8
– объект «доходы»;	2 494,3	716,8	1 777,5	3 348,2	726,3	2 621,9
– объект «доходы, уменьшенные на расходы»	1 042,1	709,9	332,2	1 134,6	716,7	417,9
Из представленных деклараций нулевые	969,1	483,3	485,8	1 219,8	464,2	755,6

Составлено автором по материалам источника[4]

Из табл. 2 следует, что в 2023 г. в сравнении с 2020 г.:

1) налоговая база по УСН с объектом «доходы» увеличилась в 2,12 раза, в том числе по организациям – на 65,5 %, ИП – в 2,44 раза; доля ИП выросла с 59,9 до 68,5 %;

2) сумма единого налога к уплате увеличилась в 2,1 раза, в том числе по организациям – на 82,4 %, ИП – в 2,39 раза; доля ИП выросла с 54,9 до 61,5 %;

3) доля единого налога к уплате с объектом «доходы» увеличилась в 2,1 раза, в том числе по организациям – на 73,2 %, ИП – в 2,37 раза;

4) сумма единого налога при объекте «доходы» уменьшилась на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, медицинское страхование, пособия по временной нетрудоспособности, выплачиваемые за счет средств работодателя, платежей по договорам добровольного личного страхования, не более чем на 50 %, а у ИП, не имеющих наемных работников, – полностью без ограничения. В связи с этим в бюджет недопоступило до 30 % единого налога, начисленного при объекте «доходы»;

5) доля единого налога при объекте «доходы» в его общей величине составило 74,9 %, в том числе по организациям – около 60 %, ИП – более 84,0 %;

6) количество налогоплательщиков, представивших декларацию по УСН, увеличилось с 3 536 392 до 4 482 765 ед., или на 26,8 %, в том числе количество организаций – на 1,1 %, ИП – на 44,1%; из них с объектом «доходы» – соответственно, на 34,2 %, 1,3 % и 47,5 %; примерно 78 % ИП применяют данный объект;

7) около трети организаций, четверти ИП представляют нулевую отчетность по УСН.

Таблица 3

Поступление налогов, сборов в КБС РФ

Показатель	2020 г.		2023 г.		2023 г. к 2020 г., %	
	КБС РФ	МБ	КБС РФ	МБ	КБС РФ	МБ
Налоговые доходы, в том числе:	10 033,8	1 362,6	16 512,7	1 904,7	164,6	139,8
– СНР	571,5	179,5	1 025,9	266,6	179,5	148,5

[4] Федеральная налоговая служба. Данные по формам статистической налоговой отчетности. Отчет о налоговой базе и структуре начислений по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения. Режим доступа: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/?ysclid=m70bkypd3k501559721 (дата обращения: 17.11.2024).

Окончание табл. 3

Показатель	2020 г.		2023 г.		2023 г. к 2020 г., %	
	КБС РФ	МБ	КБС РФ	МБ	КБС РФ	МБ
УСН: – объект «доходы»; – объект «доходы, уменьшенные на расходы»	502,1 353,6 148,5	104,6 71,1 33,5	951,9 662,4 289,5	235,9 158,2 77,7	189,6 187,3 194,9	225,5 222,5 231,9
ЕНВД	52,0	51,9	–	–	–	–
ЕСХН	15,3	15,3	17,4	17,1	113,7	111,8
ПСН	13,3	7,7	19,3	13,6	145,1	176,6
Налог на профессиональный доход	2,1	–	37,3	–	17 раз	–

Примечание: данные представлены в млрд руб.; КБС – консолидированный бюджет субъектов РФ; МБ – местные бюджеты

Составлено автором по материалам источника[5]

Согласно данным табл. 3, в 2023 г. в сравнении с 2020 г.:

1) налоговые доходы КБС РФ увеличились на 64,6 %, а доходы, зачисляемые в МБ, – на 39,8 %;
2) несмотря на увеличение СНР более быстрыми темпами (на 79,5 %), их доля в доходах КБС РФ остается незначительной (6,2 % в 2023 г.);
3) доля УСН в общей сумме СНР выросла с 87,8 до 92,8 %, а доходы, зачисляемые в МБ, – с 58,3 до 88,5 %;
4) сумма единого налога по УСН с объектом «доходы» в его общей сумме составляет около 70 %.

ОБСУЖДЕНИЕ

В начале обсуждения приведем действующую классификацию предприятий в зависимости от численности работников и доходов от деятельности.

В соответствии с Федеральным законом № 209-ФЗ к субъектам МСП относятся хозяйственные общества, среднесписочная численность работников которых составляет:

– для малых предприятий – до 100 чел.;
– для микропредприятий – до 15 чел.;
– для средних предприятий – от 101 до 250 чел.[6]

Правительство РФ установило величины доходов для указанных категорий субъектов предпринимательства:

– для микропредприятий – 120 млн руб.;
– для малых предприятий – 800 млн руб.;
– для средних предприятий – 2 млрд руб.[7]

До 2025 г., согласно существующей редакции гл. 26.2 НК РФ, условиями перехода к УСН и ее применения являются следующие ограничения:

– сумма доходов за 9 месяцев предшествующего к переходу на УСН года не превышает 112,5 млн руб.;
– численность работников организаций, ИП – не больше 100 чел.;
– остаточная стоимость основных средств не превышает 150 млн руб.[8]

Если доходы за год будут больше 150 млн руб., но не больше 200 млн руб., и (или) численность работников превысит 100 чел., но не превысит 130 чел., то право на применение УСН сохраняется, однако ставка единого налога в части превышения дохода увеличивается: при объекте «доходы» с 6 до 8 %, при объекте «доходы, уменьшенные на расходы» – с 15 до 20 %.

[5] Федеральная налоговая служба. Данные по формам статистической налоговой отчетности. Отчет о начислении и поступлении налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации. Режим доступа: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/?ysclid=m70bkypd3k501559721 (дата обращения: 17.11.2024).

[6] Федеральный закон от 24.07.2007 г. № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации». Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_52144/?ysclid=m70ej57l5m917596443 (дата обращения: 18.11.2024).

[7] Постановление Правительства Российской Федерации от 04.04.2016 г. № 265 «О предельных значениях дохода, полученного от осуществления предпринимательской деятельности, для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства». Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_196415/?ysclid=m70ekici3p915853019 (дата обращения: 18.11.2024).

[8] Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ. Глава 26.2. Упрощенная система налогообложения (редакция от 28.12.2024 г., с изменениями от 21.01.2025 г.). Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/d29da7b903e5cc351ee08a2f10414ccee3c12bad/?ysclid=m70e23t37y317828400 (дата обращения: 18.11.2024).

Как следует из сказанного, имеется большой разрыв в критериях показателей выручки и численности работников, используемых при классификации предприятий, и для целей налогообложения.

Приведем пример. На предприятии численность работников 130 чел., выручка за год – 500 млн руб. При этом по числу сотрудников организация относится к средним, по величине выручки – к малым, однако она не может применять УСН, так как выручка превышает 200 млн руб.

Изменениями, вносимыми с 2025 г. в гл. 26.2 НК РФ[9], приведенные несоответствия в некоторой степени сглаживаются: с 2025 г. на УСН можно будет перейти с выручкой за 9 месяцев не более 337,5 млн руб., с численностью работников до 130 чел. и остаточной стоимостью основных средств до 200 млн руб. Увеличивается и порог выручки за год с 200 млн руб. до 450 млн руб. Обнаружено, что ее величина и величина остаточной стоимости основных средств подлежат индексации на коэффициент-дефлятор (в 2024 г. его значение составляло 1, 329). Таким образом, с учетом коэффициента выручка составит около 600 млн руб. и приблизится к критерию выручки, установленной для отнесения предприятий к малым. При этом следует иметь в виду, что на 2025 г. в целях применения УСН коэффициент-дефлятор установлен в размере 1.

Вводимые с 2025 г. изменения в систему налогообложения МСП направлены также на достижение к 2030 г. базовых индикаторов, принятых Правительством РФ:

1) увеличение оборота МСП в 2,5 раза по отношению к 2014 г.;
2) повышение производительности труда в два раза по отношению к 2014 г.;
3) увеличение доли обрабатывающей промышленности в обороте сектора МСП до 20 % (без учета ИП);
4) повышение доли занятого населения в секторе МСП в общей численности занятого населения до 3%;
5) увеличение доли МСП в валовом внутреннем продукте в два раза (с 20 до 40 %)[10].

С учетом того, что в России регионы являются основой федеративного устройства, СНР, применяемые субъектами МСП, поступают в бюджеты регионов, по мнению В.В. Строева, В.М. Свистунова и С.В. Сидоренко: «региональная экономическая политика должна обеспечивать преобразования, которые будут способствовать развитию рыночных отношений, необходимо стимулировать экономический рост в таких секторах народного хозяйства, в котором производится конкурентоспособная продукция для внутреннего и мирового рынка, там, где стабилизация производства имеет важное значение» [10, с. 33]. Решение данной задачи невозможно без сотрудничества малого и крупного бизнеса.

Этому должно способствовать нововведение, согласно которому с 1 января 2025 г. организации и ИП, применяющие УСН, становятся плательщиками НДС. При соблюдении определенных условий предусмотрено их право получить освобождение от исполнения обязанностей плательщика в соответствии со ст. 145 НК РФ[11] или применить ставки НДС 5 %, 7 % или 20 %.

При этом условия получения освобождения для плательщиков, использующих общий режим налогообложения и перешедших на УСН, отличаются:

1) за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога не должна превысить в совокупности 2 млн руб.;

2) у упрощенцев за календарный год, предшествующий календарному году, начиная с которого организация или ИП переходит на УСН, сумма доходов не должна превысить в совокупности 60 млн руб.;

3) за предшествующий налоговый период по налогу, уплачиваемому в связи с использованием УСН, сумма доходов не должна превысить в совокупности 60 млн руб.

При переходе налогоплательщика на УСН с применением освобождения от НДС суммы налога, принятые к вычету, подлежат восстановлению в налоговом периоде, предшествующем переходу на указанный режим, и учитываются в составе прочих расходов (это касается налогоплательщиков, применяющих до перехода на УСН общий режим налогообложения и уплачивающих НДС).

[9] Федеральный закон от 12.07.2024 г. № 176-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации». Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_480697/?ysclid=m70eq567va124218969 (дата обращения: 18.11.2024).

[10] Распоряжение Правительства Российской Федерации от 02.06.2016 г. № 2083-р «Стратегия развития малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации на период до 2030 года». Режим доступа: https://normativ.kontur.ru/document?moduleId=1&documentId=310854 (дата обращения: 18.11.2024).

[11] Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая. Раздел VIII. Глава 21. Статья 145. Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика. Режим доступа: https://base.garant.ru/10900200/3780a465c57513165f942ba713db0691/ (дата обращения: 18.11.2024).

Согласно методическим рекомендациям предусматривается следующий алгоритм действий упрощенцев с 2025 г.[12]

Как и при общем режиме налогообложения, упрощенцы определяют налоговую базу по НДС на самую раннюю из дат: день отгрузки и (или) день оплаты, частичной оплаты.

В отличие от общего режима налогообложения, при применении которого «у организации в момент отгрузки покупателю продукции, не оплаченной покупателем, возникает обязанность по уплате налога на прибыль» [11, с. 72], при использовании УСН уплата единого налога освобождает от уплаты налога на прибыль.

Что касается НДС, то с 1 января 2025 г. упрощенцы, не получившие освобождение от него (с выручкой более 60 млн руб. в год), вправе платить налог по общей ставке (20, 10 %) с вычетами «входного» НДС или по льготной (5 или 7 %) без права на вычет. Выбранная ставка применяется ко всем облагаемым им операциям в отношении всех покупателей, указывается в счетах – фактурах без уведомления налогового органа. Упрощенец самостоятельно решает, какую ставку НДС использовать.

Общие ставки (20, 10 %) с правом вычета целесообразно применять, если покупатели используют облагаемую НДС деятельность. Применять льготные ставки (5 или 7 %) без права на вычет целесообразно при существенной доле затрат без этого налога (оплата труда, покупки у неплательщиков НДС), если основными покупателями являются физические лица либо организации, освобожденные от НДС. Предъявленную упрощенцем сумму налога по льготной ставке может принять к вычету покупатель на общем режиме налогообложения или упрощенец, использующий ставку 20 или 10 %.

При этом следует учитывать, что применять льготную ставку необходимо в течение 12 кварталов (три года) начиная с периода, за который представлена декларация с ней (за исключением случаев утраты права на использование УСН или получения освобождения от НДС при доходах за прошлый год менее 60 млн руб.). Сказанное не касается упрощенцев, выбравших общую ставку (в размере 20 %).

В 2025 г. применяются следующие ставки НДС:

1) 5 % – при доходе от 60 млн руб. до 250 млн руб.;
2) 7 % – при доходе более 250 млн руб., до 450 млн руб.;
3) 20 или 10 % – с первого числа месяца, в котором доходы превысили 450 млн руб.

Упрощенцы, выбравшие льготную ставку НДС, вправе использовать нулевую ставку при экспорте товаров при документальном подтверждении реальности экспорта. В то же время они не могут применять льготную ставку при ввозе товаров в РФ в случае исполнения обязанностей налогового агента по НДС (при покупке услуг у иностранной организации), при этом право на вычеты отсутствует.

При получении авансов упрощенец с льготной ставкой НДС использует расчетную ставку 5/105 % или 7/107 %. При последующей отгрузке товаров в счет авансов налог считается по ставкам 5 или 7 %, уплаченный с предоплаты НДС принимается к вычету.

Далее рассмотрим, как повлияют вводимые новшества на положение упрощенцев (табл. 4). Приведем пример. Товар приобретен за 100 руб., кроме того, НДС – 20 руб. (эти условия используем для всех случаев).

Таблица 4

Влияние изменений на положение упрощенцев

Случай	Продажа упрощенцем, руб.		Валовая прибыль, руб.	НДС к уплате, руб.	Единый налог при УСН с объектом, руб.	
	Стоимость	НДС			Доходы	Доходы – расходы
2024 г.	200	–	80	–	12	12
2025 г.	Освобождение от НДС по ст. 145 НК РФ					
	200	–	80	–	12	12
2025 г., ставка НДС 5 %	200	10	80	10	12	12
2025 г., ставка НДС 20 %	200	40	100	20	12	12

Составлено автором по материалам исследования

[12] Письмо Федеральной налоговой службы России от 17.10.2024 г. № СД-4-3/11815@ «О направлении Методических рекомендаций» (вместе с «Методическими рекомендациями по НДС для УСН»). Режим доступа: https://legalacts.ru/doc/pismo-fns-rossii-ot-17102024-n-sd-4-311815-metodicheskie-rekomendatsii/ (дата обращения: 18.11.2024).

Из приведенных данных табл. 4 можно сделать следующие выводы.

1. В 2025 г. при получении упрощенцем освобождения от НДС ситуация по сравнению с 2024 г. остается без изменения: валовая прибыль упрощенца та же (80 руб.), НДС к уплате – 0 руб., единый налог к уплате – 12 руб.

2. При применении ставки в размере 5 % валовая прибыль упрощенца и сумма единого налога не изменятся, НДС к уплате составит 10 руб. Таким образом, если ранее упрощенец продавал товар за 200 руб., то теперь его стоимость увеличится на 5 %.

Как указывалось выше в пояснениях к табл. 2, сумма единого налога при объекте «доходы» уменьшается на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, медицинское страхование, пособия по временной нетрудоспособности, которые выплачиваются за счет средств работодателя, платежей по договорам добровольного личного страхования, при этом не более чем на 50 %, а у ИП, не имеющих наемных работников, – полностью без ограничения. В показанном в табл. 4 расчете применено допущение: расчет проведен без учета этого фактора.

3. При использовании ставки НДС в размере 20 % валовая прибыль увеличится на 20 руб., НДС к уплате в бюджет составит 20 руб., единый налог к уплате останется без изменения. При этом стоимость продаваемого товара увеличится на 20 % (если ранее он продавался за 200 руб., то теперь – за 240 руб.), что может привести к значительному снижению спроса на него.

Далее рассмотрим, как изменится положение контрагентов (плательщиков НДС), приобретающих товары у упрощенцев (табл. 5). Условимся, что контрагент продает товар за 300 руб., кроме того, НДС – 60 руб.

Таблица 5

Влияние изменений на положение налогоплательщиков, сотрудничающих с упрощенцами

Случай	Приобретен товар у упрощенца, руб.		Продан товар, руб.		Валовая прибыль контрагента, руб.	НДС к уплате, руб.
	Стоимость	НДС	Стоимость	НДС		
2024 г.	200	–	300	60	100	60
2025 г., ставка НДС 5 %	200	10	300	60	100	50
Ставка НДС 20 %	200	40	300	60	100	20

Составлено автором по материалам исследования

Из данных табл. 5 следуют выводы.

1. Независимо от того, у кого приобретается товар (у плательщика НДС или у лица, не являющегося налогоплательщиком), а также независимо от ставки, применяемой упрощенцем, валовая прибыль у контрагента остается неизменной (100 руб.).

2. Во всех приведенных случаях сумма НДС, поступающая в бюджет от продажи товара стоимостью 300 руб., не изменяется (60 руб.):

– в 2024 г. продавец товара облагает НДС всю сумму продажи (300 руб.), включая 200 руб., которая ранее не облагалась налогом, и всю сумму полученного налога без применения вычета ввиду отсутствия суммы «входного» НДС уплачивает в бюджет;

– в 2025 г. при использовании упрощенцем ставки в размере 5 % НДС на 10 руб. уплачивает упрощенец, 50 руб. – контрагент (предъявляя своему покупателю налог на 60 руб., принимает к вычету НДС, уплаченный упрощенцу);

– при применении ставки в размере 20 % от своей продажи упрощенец платит НДС в сумме 40 руб., контрагент – 20 руб. (предъявив своему покупателю 60 руб., к вычету принимает 40 руб., уплаченные упрощенцу).

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Исследование показало, что вводимые с 2025 г. изменения в части увеличения величин дохода и численности работников, позволяющих применять УСН, приводят к сближению с критериями отнесения предприятий к субъектам МСП, что позволит малому бизнесу укрупняться, расширяться. В то же время

сохраняющееся ограничение стоимости основных средств при значительном увеличении предельных значений дохода вынуждают малый бизнес заниматься видами деятельности, в которых низка фондоемкость (торговля, сфера услуг и т.п.). На достижение этих же целей направлено и вменение в обязанность налогоплательщиков, применяющих УСН, оплаты НДС.

Как показало проведенное исследование, освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС при использовании УСН снижает его доходы, так как сумма «входного» НДС включается в стоимость товара, продукции. Положение контрагента, независимо от применяемой упрощенцем ставки, не ухудшается: уплачивая НДС поставщику, он меньше платит в бюджет, валовая прибыль остается неизменной.

Применение ставок в размере 5 и 7 % организациями и ИП, использующими УСН, без права вычета на сумму «входного» НДС увеличивает цену продаваемого товара. В этой ситуации более привлекательным как для продавца, так и для контрагентов-налогоплательщиков становится применение ставки в размере 20 % с принятием к вычету суммы «входного» НДС. Однако при этом резко увеличивается на сумму НДС стоимость продаваемого упрощенцами товара (продукции), что приводит к уменьшению спроса потребителей. При переходе налогоплательщика УСН на уплату НДС важным становится восстановление его стоимости (счет 19) на остаток товаров, продукции, нереализованных по состоянию на 1 января 2025 г.

В связи с введением НДС в УСН с 2025 г. налоговая нагрузка на упрощенца увеличивается, что может привести к уменьшению спроса на его продукцию, увеличивается на них и административная нагрузка, вызванная необходимостью оформления счетов – фактур, книг продаж, книг покупок, представления декларации по НДС и др.

Кроме этого, с 2025 г. организации и ИП, применяющие УСН, у которых уже есть длящиеся договоры без указания НДС, встанут перед выбором: при отсутствии оснований для освобождения от НДС либо платить его из собственных средств, выделяя налог из цены договора по расчетным ставкам 5/105 %, 7/107 % или 20/120 % (что приведет к уменьшению прибыли упрощенца), либо увеличивать стоимость договора на НДС, уплачиваемый по ставкам 5 %, 7 % или 20 (10) %. В этом случае бремя несения лишних расходов ложится на покупателя, которому придется дополнительно оплачивать предъявленную сумму налога.

По мнению Верховного Суда России[13], если совершаемые между участниками оборота операции становятся облагаемыми вследствие изменения законодательства, то по общему правилу цена, по которой оплачивается исполнение договора, не включающая в себя НДС, должна быть увеличена на сумму налога в силу закона.

Поэтому, если договор заключен в 2024 г. и в нем указана цена товара (работы, услуги) без НДС, то после 1 января 2025 г. контрагентам понадобится заключить дополнительное соглашение, обозначив в нем новую цену с учетом налога.

Список литературы

1. *Овсийчук В.В., Овсийчук В.Я.* Теоретические аспекты применения упрощенной системы налогообложения, преимущества и недостатки ОСНО и УСН. Вестник Академии управления и производства. 2024;1:108–113.
2. *Осокин М.А., Садыкова А.Г.* Резерв под уплату минимального налога в рамках УСН: порядок формирования, учета. Современные инновации. 2019;3(31):35–38.
3. *Курочкина Н.В.* Роль и место упрощенной системы налогообложения в налоговом стимулировании субъектов малого предпринимательства. В кн.: Современная налоговая система: состояние, проблемы и перспективы развития: материалы XIV Международной научной конференции, Уфа, 1–2 июня 2021 г. Уфа: Уфимский государственный авиационный технический университет; 2021. С. 215–225.
4. *Голыш С.А., Лазич Ю.В.* Преимущества и недостатки применения упрощенной системы налогообложения. Вестник Института экономики и управления Новгородского государственного университета имени Ярослава Мудрого. 2018;4(29):40–45.
5. *Чапарова С.* Освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС. Хозяйство и право. 2016;8(475):88–91.

[13] Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 04.04.2024 г. № 305-ЭС23-26201 по делу № А40-236292/2022. Режим доступа: https://legalacts.ru/sud/opredelenie-sudebnoi-kollegii-po-ekonomicheskim-sporam-verkhovnogo-suda-rossiiskoi-federatsii-ot-04042024-n-305-es23-26201-po-delu-n-a40-2362922022/?ysclid=m70j68nb31672844069 (дата обращения: 19.11.2024).

6. *Давлетшин Т.Г.* Реформирование НДС и специальных налоговых режимов, гармонизация налоговой системы. Финансы и кредит. 2020;2(794(26):380–395. https://doi.org/10.24891/fc.26.2.380
7. *Алексеева Н.С., Степанов И.А.* Алгоритм выбора налогооблагаемой базы при упрощенной системе налогообложения. Актуальные проблемы экономики и управления. 2019;1(21):3–7.
8. *Гугнина Е.В., Задёра О.А., Бородина Т.В.* Анализ обоснованности выбора объекта налогообложения при использовании УСН. Вестник Алтайской академии экономики и права. 2021;5–2:181–187. https://doi.org/10.17513/vaael.1703
9. *Голова Е.Е.* Уплата и учет НДС при упрощенной системе налогообложения с 2025 года. Экономика и бизнес: теория и практика. 2024;8(114):57–60. https://doi.org/10.24412/2411-0450-2024-8-57-60
10. *Строев В.В., Свистунов В.М., Сидоренко С.В.* Региональная экономическая политика, цели, оценка результатов (на примере Краснодарского края). E-Management. 2024;3(7):31–39. https://doi.org/10.26425/2658-3445-2024-7-3-31-39
11. *Зотиков Н.З.* Способы оптимизации налога на прибыль и их влияние на доходы бюджетов субъектов Российской Федерации. Управление. 2024;1(12):70–80. https://doi.org/10.26425/2309-3633-2024-12-1-70-80

References

1. *Ovsiichuk V.V., Ovsiichuk V.Ya.* Theoretical aspects of the application of the simplified taxation system, advantages and disadvantages of the GST and STS. Herald of Academy of management and production. 2024;1:108–113. (In Russian).
2. *Osokina M.A., Sadykova L.G.* Reserve for payment of the minimum tax within the framework of the STS: procedure for formation and accounting. Modern Innovations. 2019;3(31):35–38. (In Russian).
3. *Kurochkina N.V.* Role and place of the simplified taxation system in tax incentives for small businesses. In: Modern tax system: state, problems and development prospects: Proceedings of the XIV International Scientific Conference, Ufa, June 1–2, 2021. Ufa: Ufa State Aviation Technical University; 2021. Pp. 215–225. (In Russian).
4. *Golysh S.A., Lazich Yu.V.* Advantages and disadvantages of simplified taxation system. Bulletin of the Institute of Economics and Management of the Yaroslav-the-Wise Novgorod State University. 2018;4(29):40–45. (In Russian).
5. *Chaparova S.* Exemption from the performance of duties of a VAT payer. Economy and Law. 2016;8(475):88–91. (In Russian).
6. *Davletshin T.G.* Reform of VAT and special tax regimes: the tax system harmonization. Finance and Credit. 2020;2(794(26):380–395. (In Russian). https://doi.org/10.24891/fc.26.2.380
7. *Alekseeva N.S., Stepanov I.A.* Algorithm for choosing a taxable base under a simplified taxation system. Actual problems of economics and management. 2019;1(21):3–7. (In Russian).
8. *Gugnina E.V., Zadyora O.A., Borodina T.V.* The analysis of the justification of the choice of the object of taxation with the simplified system of taxation. Bulletin of the Altai Academy of Economics and Law. 2021;5–2:181–187. (In Russian). https://doi.org/10.17513/vaael.1703
9. *Golova E.E.* Payment and accounting of VAT under the simplified taxation system from 2025. Economy and Business: Theory and Practice. 2024;8(114):57–60. (In Russian). https://doi.org/10.24412/2411-0450-2024-8-57-60
10. *Stroev V.V., Svistunov V.M., Sidorenko S.V.* Regional economic policy, goals, results assessment (the Krasnodar region case). E-Management. 2024;3(7):31–39. (In Russian). https://doi.org/10.26425/2658-3445-2024-7-3-31-39
11. *Zotikov N.Z.* Ways to optimize income tax and their impact on income budgets of the constituent entities of the Russian Federation. Management. 2024;1(12):70–80. (In Russian). https://doi.org/10.26425/2309-3633-2024-12-1-70-80