

# Упрощенная система налогообложения и единый налог на вмененный доход: цели, проблемы, перспективы

**Владимир Владимирович Громов** (e-mail: gromov-vv@ranepa.ru), к. э. н., старший научный сотрудник лаборатории исследований налоговой политики Института прикладных экономических исследований РАНХиГС (г. Москва)

**Николай Сергеевич Милоголов** (e-mail: nmilogolov@nifi.ru), к. э. н., старший научный сотрудник Центра налоговой политики НИФИ Минфина России; и. о. заведующего лабораторией исследований налоговой политики Института прикладных экономических исследований РАНХиГС (г. Москва)

## Аннотация

На протяжении последних лет одним из главных приоритетов российской налоговой политики остается поиск рычагов и возможностей дополнительно снизить налоговую нагрузку на малый бизнес. Увеличение объема налоговых преференций принято отождествлять с ростом числа малых предприятий, однако темпы развития этого сегмента экономики по-прежнему невысоки, в то время как налоговая система утрачивает должную степень простоты и прозрачности. Поэтому предмет исследования составляют проблемы налогообложения малого бизнеса в России. Показано, что специальные налоговые режимы, такие как упрощенная система налогообложения (УСН) и единый налог на вмененный доход (ЕНВД), утратили к настоящему времени свою адресность, поскольку их развитие не имеет под собой внутренней логики и осуществляется главным образом вслед за текущими экономическими вызовами без учета долгосрочных эффектов принимаемых мер. В связи с этим цель исследования — сформулировать рекомендации по совершенствованию УСН и ЕНВД. В статье сделаны и обоснованы выводы о том, что регулярное повышение порогов выручки для доступа к УСН является неперспективным направлением налоговой политики, а применение ЕНВД без ограничений по уровню дохода противоречит целям поддержки малого бизнеса. В совокупности это создает предпосылки для злоупотреблений и потому требует пересмотра отдельных положений налогового законодательства.

## Ключевые слова:

малый бизнес, налоговые льготы, упрощенная система налогообложения, единый налог на вмененный доход, специальные налоговые режимы, налоговая политика, налоговая система, дробление бизнеса, налоговые злоупотребления

**JEL:** E62, H25, K34

**Для цитирования:** Громов В. В., Милоголов Н. С. Упрощенная система налогообложения и единый налог на вмененный доход: цели, проблемы, перспективы. Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал. 2019. № 2. С. 9–21. DOI: 10.31107/2075-1990-2019-2-9-21

**ВВЕДЕНИЕ**

Целесообразность критической оценки действующих положений налогового законодательства, регулирующих порядок применения упрощенной системы налогообложения (УСН) и единого налога на вмененный доход (ЕНВД), сегодня обусловлена следующими причинами. Во-первых, по-прежнему актуальной остается задача существенно повысить вклад малого бизнеса в ВВП страны. Так, Президент России Владимир Путин, обращаясь с посланием к Федеральному собранию 1 марта 2018 г., отметил, что этот показатель «к середине следующего десятилетия <...> должен приблизиться к 40 процентам»<sup>1</sup>. Во-вторых, несмотря на многолетнюю практику налогового благоприятствования, даже совокупная доля малого и среднего бизнеса в ВВП России, по данным Росстата, составила за 2017 г. лишь 21,9 %<sup>2</sup>. В связи с этим следует констатировать, что увеличение объема налоговых преференций отнюдь не является гарантией успеха в достижении названной цели, поскольку не дает ожидаемых результатов. В-третьих, порядок применения этих налоговых режимов выстраивается на основе приоритета оперативных налоговых решений над долгосрочным государственным налоговым планированием. На практике такой подход обычно сводится к усилению налоговых преференций, что расширяет возможности для злоупотреблений, но не решает задачу роста малого бизнеса. Более того, налоговая минимизация с использованием УСН и ЕНВД средним и крупным бизнесом отодвигает решение этой задачи, поскольку ведет к ослаблению рыночных позиций малого бизнеса. Наконец, по данным ФНС России<sup>3</sup>, на УСН и ЕНВД сегодня находятся несколько миллионов налогоплательщиков, что подчеркивает высокую важность правильного выбора того вектора, по которому пойдет развитие этих специальных налоговых режимов в ближайшие годы.

**УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

Этот налоговый режим появился в российской налоговой системе в 1996 г.<sup>4</sup>, хотя в своем современном формате применяется с 2003 г., т. е. после включения гл. 26.2 во вторую часть НК РФ<sup>5</sup>. «Упрощенка» создавалась для того, чтобы создать институциональные основы налоговой поддержки лиц, желающих открыть свое дело и в конечном итоге помочь становлению малого бизнеса в российской экономике. Главной целью УСН было обеспечение благоприятных налоговых условий для предприятий, масштабы деятельности и финансовое положение которых не позволяли конкурировать со средними и тем более крупными предприятиями, способными не только быстрее и проще занимать рыночные ниши, но и гораздо легче выдерживать административную нагрузку. Иными словами, режим вводился для выравнивания конкурентных позиций отличающихся по масштабам деятельности предприятий, исходя из того, что «далеко не каждому хозяйствующему субъекту из числа малых организаций по силам организовать с помощью высококвалифицированных бухгалтерских кадров ведение бухгалтерского

<sup>1</sup> Послание Президента РФ Федеральному собранию от 1 марта 2018 г. URL: <http://kremlin.ru/events/president/news/56957>.

<sup>2</sup> Данный показатель опубликован Росстатом впервые. Ранее в России не было официального показателя доли МСП в ВВП, поэтому в качестве его аналога использовалась доля валовой добавленной стоимости МСП в ВВП, и в 2014 г. ее значение составило 19 %, в 2015 г. — 19,9 %, в 2016 г. — 21,6 %, но и эти данные не публиковались в официальной статистике (См. Бюллетень Счетной палаты № 9, 2018 г.).

<sup>3</sup> См. отчеты ФНС России по формам № 5-УСН и № 5-ЕНВД за 2017 г.

<sup>4</sup> Федеральный закон № 222-ФЗ от 29 декабря 1995 г. «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства».

<sup>5</sup> Федеральный закон № 104-ФЗ от 24 июля 2002 г. «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах».

и налогового учета, представлять бухгалтерскую отчетность и всевозможные налоговые декларации без ошибок», за которые предусмотрена ответственность [Земляченко С. В., 1999, с. 41].

В 2010 г. роль упрощенной системы налогообложения начинает меняться. Рост предельных значений выручки, дающих право переходить на этот налоговый режим и применять его (финансовых порогов УСН), с 15–20 млн до 45–60 млн руб., опережая темпы инфляции, объективно расширил сферу действия режима. Данный шаг был осуществлен в условиях финансово-экономического кризиса, для того чтобы сгладить его последствия для широкого круга налогоплательщиков, которые между тем должны были столкнуться с еще одной проблемой — увеличением фискальной нагрузки по страховым взносам после отмены единого социального налога. Расширение доступа к УСН, изначально планируемое в качестве временной меры до 2013 г.<sup>6</sup>, рассматривалось как залог решения проблем, негативно повлиявших на корпоративный сектор в целом и особенно сильно отразившихся на субъектах малого бизнеса, многие из которых оказались на грани выживания или вовсе ушли с рынка.

Однако, как показала практика, увеличение финансовых порогов УСН закрепило в качестве одного из главных инструментов поддержки малого бизнеса. В значительной степени этому способствовало двукратное — с 60 млн до 120 млн руб. — увеличение доходов, при которых компания формально считается микропредприятием<sup>7</sup>. Поэтому с 2017 г. на «упрощенку» можно перейти уже при выручке до 112,5–150 млн руб.<sup>8</sup> На наш взгляд, эти пороги завышены и замещают прежние цели установления УСН. Упрощенная система становится инструментом поддержки не столько предприятий реально малых масштабов деятельности, сколько корпоративного сектора в целом. Достаточно отметить, что сегодня по количеству налогоплательщиков она представляет собой режим массовой налоговой поддержки, так как из 6 млн лиц, зарегистрированных в едином реестре МСП (включая организации и ИП)<sup>9</sup>, половина применяет этот налоговый режим<sup>10</sup>.

На наш взгляд, экономическое значение такого способа воздействия на малый бизнес, как увеличение финансовых порогов УСН, переоценено, что подтверждается следующими фактами и обстоятельствами.

Во-первых, увеличение финансовых порогов УСН уже не дает желаемого эффекта в виде роста малого бизнеса в экономике России. Из данных табл. 1 можно сделать вывод, что рост популярности УСН совпадает с ростом числа микропредприятий лишь до 2017 г., но затем тенденция «ломается». По данным ФНС России, число микропредприятий (на которые в первую очередь ориентирована УСН) по итогам января 2019 г. сократилось по сравнению с аналогичным периодом 2017 г. почти на 108 тыс. ед., хотя именно в этот период финансовые пороги выросли более чем вдвое.

Во-вторых, в нынешних условиях на малый бизнес существенно влияют неналоговые факторы — как внешние (среди них международные санкции, экономическая неопределенность), так и внутренние (например, доступность инфраструктуры, источники финансирования, вопросы собственности), поэтому расширение сферы действия УСН не может компенсировать либо заменить собой эффект каждого из них.

<sup>6</sup> Ст. 4 Федерального закона № 204-ФЗ от 19 июля 2009 г. «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации».

<sup>7</sup> Постановление Правительства РФ № 702 от 13 июля 2015 г. «О предельных значениях выручки от реализации товаров (работ, услуг) для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства».

<sup>8</sup> Федеральный закон № 401-ФЗ от 30 ноября 2016 г. «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации».

<sup>9</sup> Единый реестр субъектов малого и среднего предпринимательства / ФНС России. URL: <https://rmsp.nalog.ru/>.

<sup>10</sup> По данным отчета ФНС России по форме № 5-УСН за 2017 г.

## Количество организаций на УСН и микропредприятий в 2011–2017 гг.

Период	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Количество организаций на УСН, тыс. ед.	1134,6	1210,4	1283,7	1314,5	1430,3	1451,8	1472,1
Прирост, % к предыдущему периоду	-	6,7	6,1	2,4	8,8	1,5	1,4
Количество микропредприятий, тыс. ед.	1593,8	1760,0	1828,6	1868,2	1990,0	2597,6	2497,9
Прирост, % к предыдущему периоду	-	10,4	3,9	2,2	6,5	30,5	-3,8

Источники: составлено авторами по данным Росстата, ФНС России.

Кроме того, специальные налоговые режимы заменяют обязанность по уплате небольшого числа налогов, причем в случае с НДС выгода от налогового освобождения условна, потому что является недостатком режима для тех налогоплательщиков, которые «согласно условиям своей деятельности <...> являются частью цепочки плательщиков НДС» [Малис Н. И., 2004, с. 128]. И чем больше предприятий может перейти на УСН, тем острее ощущается проблема неотменяемого освобождения от НДС, означающая для налогоплательщика снижение конкурентоспособности.

В-третьих, малый бизнес не начинает свою деятельность с получения огромных доходов, тем более до прохождения точки безубыточности. Поэтому увеличение финансовых порогов УСН содействует прежде всего предприятиям, которые ранее осуществляли деятельность и успели нарастить обороты выручки, и не тождественно появлению на рынке новых компаний.

В-четвертых, высокие финансовые пороги УСН создают предпосылки для применения одной из самых распространенных налоговых схем — схемы дробления бизнеса. Дробление бизнеса представляет собой формальное разделение одного хозяйствующего субъекта на несколько налогоплательщиков — подконтрольных взаимозависимых лиц — с последующим распределением на них выручки<sup>11</sup>. Как правило, подобные налоговые схемы сводятся к созданию видимости самостоятельной деятельности нескольких лиц, которые на самом деле прикрывают деятельность одного налогоплательщика, преследующего цель получить либо сохранить право применения специального налогового режима<sup>12</sup>. Поэтому формальное (направленное на получение налоговой выгоды) дробление бизнеса ведет к сокращению доходов бюджетной системы и девальвирует идею налоговой поддержки начинающих предпринимателей, некогда заложенную в «упрощенку».

Влияние предельных значений выручки, используемых при определении права применения УСН, легко прослеживается: при высоких значениях в сферу действия режима автоматически попадают налогоплательщики, которые могут создавать группы компаний, обладают для этого всеми финансовыми ресурсами и не обязательно нуждаются в налоговой поддержке, которую фактически получают. Налогоплательщики с объективно крупными оборотами выручки, оказавшись в благоприятных налоговых условиях, впоследствии уже не желают переходить на общий налоговый режим и потому разделяют свой бизнес. Как следствие, упрощенная система становится интересна не только как способ поднять бизнес с нуля, но и как возможность получить налоговые, а значит, и конкурентные преимущества. Кроме того, при высоких значениях выручки гораздо более заметным становится контраст между уровнем налоговой нагрузки на УСН и на общем налоговом режиме, что, с одной стороны, подталкивает налогоплательщиков искать пути для того, чтобы всегда оставаться в льготных налоговых условиях, а с другой, — ведет к дискуссии об увеличении объема налоговых преференций.

<sup>11</sup> Письмо ФНС России № СА-4-7/15895@ от 11 августа 2017 г.

<sup>12</sup> Письмо ФНС России № ЕД-4-2/25984 от 29 декабря 2018 г.

Поэтому совсем не удивляет, что, по сведениям ФНС России, за последние несколько лет арбитражные суды рассмотрели более 400 дел, связанных с оспариванием действий, квалифицируемых налоговыми органами как дробление бизнеса, а их общая сумма превысила 12,5 млрд руб.; при этом количество таких дел продолжает увеличиваться<sup>13</sup>. Эффективное решение проблемы до сих пор не найдено. Фактически она решается в каждом конкретном случае на уровне судебной практики. Этому также способствует отсутствие сколь-либо значимых ограничений на дробление бизнеса непосредственно в гл. 26.2 НК РФ. Установленный в подп. 14 п. 3 ст. 346.12 НК РФ запрет на участие в капитале организации других организаций в размере более 25 % никак не препятствует физическому лицу открыть и перевести на УСН сразу несколько фирм, в том числе через взаимозависимых лиц. Причем сумма доходов таких фирм может быть гораздо выше 150 млн руб., поскольку финансовые пороги УСН применяются в отношении каждой фирмы в отдельности. Как следствие, правомерность применения упрощенной системы попадает в зависимость от обстоятельств конкретной ситуации, а также позиции, которую займет суд по рассматриваемому делу, и оттого перегружает судебную власть, увеличивая издержки налогового контроля.

В общем случае считается, что дробление бизнеса обоснованно, если имеет под собой деловую цель, и противоречит интересам государства, если является самоцелью. Как отмечает Д. Ю. Гусаров, в эффективной организации бизнеса и его рациональном управлении нет ничего противозаконного, «даже если собственником (учредителем) всех структур является одно лицо», подчеркивая при этом, что деление производственного цикла между отдельными структурами не соответствует закону [Гусаров Д. Ю., 2018, с. 59]. На наш взгляд, эти утверждения правильны, однако на практике граница законности достаточно условна. Ведь практически в любой ситуации выстраивание организационной структуры бизнеса наиболее эффективным образом так или иначе осуществляется ради преимуществ, в т. ч. налоговых. С другой стороны, далеко не в каждой ситуации наличие нескольких фирм у одного лица или группы взаимозависимых лиц, таких, например, как супруги, свидетельствует о необоснованности налоговой выгоды.

Сложившаяся ситуация характеризуется тем, что налогоплательщик почти не сталкивается с препятствиями на применение УСН при дроблении бизнеса, а затем его право применять этот налоговый режим оспаривается налоговыми органами при наличии рисков налоговой минимизации. Это говорит о недостатке законодательных барьеров дробления в самой гл. 26.2 НК РФ. Поэтому сегодня важно не только искать границы законности в обобщении судебной практики, но прежде всего исключать предпосылки для дробления, т. е. решать проблему в плоскости налогового законодательства.

## ЕДИНЫЙ НАЛОГ НА ВМЕНЕННЫЙ ДОХОД

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход появилась в российской налоговой системе в 1998 г.<sup>14</sup> и так же, как УСН, была кодифицирована с 1 января 2003 г. Но в отличие от упрощенной системы режим вмененного налогообложения доходов вводился не только из соображений налогового благоприятствования, но также для целей налогового контроля и увеличения доходов бюджетной системы за счет привлечения к обязательной уплате ЕНВД «субъектов малого предпринимательства, осуществляющих деятельность в таких сферах деятельности, как услуги, торговля, общественное питание, где в расчетах зачастую используются неучтенные наличные денежные средства, позволяющие уклоняться от налогообложения» [Сорокин А. В., 1999, с. 53].

<sup>13</sup> Письмо ФНС России № СА-4-7/15895@ от 11 августа 2017 г. (данные приведены с учетом ЕНВД).

<sup>14</sup> Федеральный закон № 148-ФЗ от 31 июля 1998 г. «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности».

При высоких возможностях скрыть доходы от налоговых органов и низких рисках быть привлеченным за это к ответственности возникали все предпосылки для ухода многих налогоплательщиков в теневой сектор экономики. В этих условиях государству требовалось создать такой налоговый режим, который позволил бы легализовать деятельность налогоплательщиков, не декларирующих доходы, с помощью простых, но эффективных налоговых правил. Они предусматривали исчисление и уплату налога не с реальных финансовых результатов, а на основе физических показателей деятельности (например, количества работников, автотранспортных средств, площади торгового зала) и их базовой доходности.

Естественно, такой порядок налогообложения приблизительно отражал реальный результат хозяйственной деятельности налогоплательщика и мог означать уплату единого налога как в больших, так и в меньших суммах по сравнению с налогообложением фактически полученных доходов. Но это было частью политики легализации: государство сознательно отказывалось от части возможных налоговых поступлений, т. к. получить хотя бы небольшую сумму налога от налогоплательщика было предпочтительнее, чем оставить его в «тени» и вообще ничего не получить. В свою очередь, цели режима определили обязательность его применения всеми, кто осуществлял подпадающий под действие режима вид деятельности (при условии установления ЕНВД на соответствующей территории).

Механизм вмененного налогообложения в сочетании с обязательностью применения делал ЕНВД полезным инструментом налоговой политики, гармонично встроенным в российскую налоговую систему и основанным на балансе эффективности налогового контроля для государства и простоты применения налогоплательщиками. Между тем начиная с 2013 г. единый налог на вмененный доход стал добровольным налоговым режимом<sup>15</sup>, что знаменовало собой отказ государства от идеи его использования в качестве инструмента налогового контроля. Но у данного режима по-прежнему остались функции налоговой поддержки бизнеса и легализации доходов за счет комфортных налоговых условий.

Отказ от обязательности применения ЕНВД был непосредственно связан с введением в 2013 г. патентной системы налогообложения, которая, будучи тоже вмененным налоговым режимом, должна была заменить собой «морально устаревший» единый налог на вмененный доход. В связи с этим было запланировано отменить ЕНВД с 1 января 2014 г.<sup>16</sup>, т. е. спустя год после вступления в силу гл. 26.5 НК РФ. Временная разница в один год отводилась на то, чтобы налогоплательщики, находящиеся на ЕНВД, определились с выбором другого налогового режима и адаптировали свою бизнес-модель под новые налоговые условия. Очевидно, что не имело никакого экономического смысла оставлять обязательным для применения режим, который был лишен не только перспектив своего развития, но и необходимости дальнейшего применения. Кроме того, отток части налогоплательщиков из сферы действия ЕНВД, от которого можно было отказаться, должен был способствовать укреплению позиций патентной системы и смягчению последствий отмены ЕНВД за счет постепенного уменьшения числа лиц, ранее вынужденных применять этот налоговый режим.

Концепция реформы была вполне рациональной и оправдала себя. Так, по итогам 2013 г. было зафиксировано наибольшее за весь анализируемый период сокращение числа лиц, уплачивающих ЕНВД. От его уплаты сразу отказались почти 300 тыс. налогоплательщиков. В основном это были индивидуальные предприниматели (потому, что их доля в общем количестве плательщиков ЕНВД традиционно выше по сравнению с организациями). Однако, как показала практика, несмотря на проведенную реформу и сокращение

<sup>15</sup> Федеральный закон № 94-ФЗ от 25 июня 2012 г. «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации».

<sup>16</sup> См. «Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2012 год и на плановый период 2013 и 2014 годов».

сферы ЕНВД в абсолютном выражении, режим остался востребованным для многих налогоплательщиков, которые продолжили его применять и после 2013 г., только уже по собственной инициативе, что наглядно представлено в табл. 2.

Таблица 2

**Количество организаций и ИП на ЕНВД в 2011–2017 гг.**

Период	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Организации, тыс. ед.	401,7	393,2	351,8	333,8	313,4	290,1	275,6
Прирост, % к предыдущему периоду	-	-2,1	-10,5	-5,1	-6,1	-7,4	-5,0
ИП, тыс. ед.	2316,7	2244,7	1994,8	1810,3	1780,8	1751,8	1768,5
Прирост, % к предыдущему периоду	-	-3,1	-11,1	-9,2	-1,6	-1,6	1,0
Всего	2718,3	2637,9	2346,6	2144,1	2094,2	2041,9	2044,2
Прирост, % к предыдущему периоду	-	-3,0	-11,0	-8,6	-2,3	-2,5	0,1

Источник: составлено авторами по данным ФНС России.

В результате отмена режима тогда не состоялась, но сам план отменить режим остался в силе: его сроки были перенесены. Вместе с тем при продлении «срока жизни» ЕНВД — сначала до 2018 г., а затем в очередной раз до 2021 г.<sup>17</sup> — не учитывалось, что в параметры применения этого режима не заложены никакие ограничения ни по сумме доходов, ни по остаточной стоимости основных средств, что формирует условия налогообложения, не отвечающие ни финансовым интересам государства, ни целям поддержки малого бизнеса.

Во-первых, отсутствие предельного уровня доходов, ограничивающего право применения ЕНВД, равно как и иных финансовых ограничений, являющихся характеристикой масштабов деятельности налогоплательщика, позволяет переходить на режим не только малым, но и средним и даже крупным предприятиям, а также ИП, которые не относятся к категории малого бизнеса, что делает режим легким и притом законным способом минимизации налоговых обязательств.

Во-вторых, преференции в рамках ЕНВД обусловлены не только пониженными налоговыми ставками, но и исключением из объекта обложения единым налогом той части фактического дохода, которая превышает вмененный доход. Механизм исчисления единого налога заранее ограничивает величину налогооблагаемых доходов, к которым затем применяется пониженная номинальная налоговая ставка. Как следствие, в случае превышения суммы реально полученных доходов над величиной вмененных доходов эффективная налоговая ставка оказывается ниже номинальной, что свидетельствует о наличии в действующей конструкции ЕНВД скрытой налоговой льготы. И хотя такой порядок налогообложения имеет ценность с точки зрения легализации доходов и по-прежнему может рассматриваться как дополнительный способ вывода организаций и ИП из «тени», в условиях отсутствия верхней границы доходов он несет риски дополнительных бюджетных потерь. Здесь следует учитывать, что налогоплательщики, для которых уплата ЕНВД была невыгодна по сравнению с другими режимами налогообложения, отказались от него, когда у них появилась такая возможность. Поэтому резонно утверждать, что налогоплательщики, которые сегодня применяют ЕНВД — а это 2 млн организаций и предпринимателей<sup>18</sup>, — находят в нем налоговую выгоду, причем их реальные доходы (до применения онлайн-касс) неизвестны, т. к. их не требуется декларировать в рамках ЕНВД. По всей вероятности, они выше вмененных показателей, используемых для исчисления единого налога.

<sup>17</sup> Федеральный закон № 97-ФЗ от 29 июня 2012 г. «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 26 Федерального закона «О банках и банковской деятельности»».

<sup>18</sup> По данным отчета ФНС России по форме № 5-ЕНВД за 2017 г.

В-третьих, сфера действия ЕНВД, не ограниченная «сверху» уровнем доходов налогоплательщика, искажает нормальные условия конкуренции, и не только потому, что режим в принципе может быть доступен среднему и крупному бизнесу, но еще и по той причине, что стимулирует избранные виды предпринимательской деятельности, которые не являются приоритетными с точки зрения налоговой поддержки. Так, налоговые преимущества на основе ЕНВД оказываются у предпринимателей, которые получают доходы от передачи в пользование торговых мест, земельных участков под торговые сети, от размещения и распространения рекламы, мойки автомобилей, от платных автостоянок.

Перечисленные проблемы усугубляются рисками искусственного дробления бизнеса, в схемы которого помимо УСН может включаться и ЕНВД [Егорова С. И., 2017, с. 21]. В случае с ЕНВД схемы дробления бизнеса обычно состоят в формальном разделении торговых площадей и трудовых ресурсов между участниками схемы (группой компаний) «таким образом, чтобы каждый участник мог соответствовать условиям, установленным в ст. 346.26 НК РФ» [Колесникова Е. Н., 2018, с. 33]. Более того, дробление розничного бизнеса с целью применения ЕНВД относится к распространенным способам налоговой минимизации, использовать которые могут и крупнейшие налогоплательщики [Кравченко С. А., 2014, с. 49].

## **ВЫВОДЫ И РЕКОМЕНДАЦИИ**

Вопросам развития специальных налоговых режимов, через которые малый бизнес в России получает существенный объем государственной поддержки, на протяжении всего последнего десятилетия уделяется повышенное внимание. Результатом стала существенная перестройка многих элементов российской модели налогообложения малого бизнеса. Изменения коснулись как общего количества специальных налоговых режимов для малого бизнеса, которое возросло, так и их роли в экономических процессах. При этом за время изменений оформились два направления развития таких режимов.

С одной стороны, идет прогресс в формировании особых условий налогообложения индивидуального предпринимательства, что подтверждается обособлением патентного налога в самостоятельный налоговый режим и формированием особой категории так называемых самозанятых лиц в рамках «экспериментального» налога на профессиональный доход. С другой стороны, реформируется блок специальных налоговых режимов, ориентированных не только на ИП, но и на корпоративный сектор, куда относится в первую очередь УСН (где среди плательщиков единого налога половина — это организации), а также ЕНВД.

Несмотря на то что на УСН возлагаются надежды, а ЕНВД планируют отменить, оба этих режима утратили необходимые концептуальные основы, вследствие чего заложенные в них механизмы налогового стимулирования смешались с условиями для необоснованной налоговой минимизации. Из-за этого цели поддержки малого бизнеса, соотносимые с этими режимами, стали более размытыми.

При этом увеличение финансовых порогов УСН без видимого улучшения ситуации в сфере малого бизнеса по-прежнему оставляет актуальным запрос бизнес-сообщества на реализацию новых шагов по обеспечению благоприятных, в том числе налоговых, условий, формируя мнение о недостаточности принятых мер и необходимости еще больше расширить сферу действия «упрощенки», чтобы малый и, возможно, даже средний бизнес получили, наконец, импульс к развитию. В то же время дальнейшее повышение порогов доступа к УСН — а такую возможность не стоит исключать — способно подорвать сам смысл введения этого льготного налогового режима. Ведь при высоких значениях выручки как условия перехода на УСН в сфере ее действия оказываются предприятия совершенно разных, несопоставимых масштабов деятельности. Из-за этого режим начинает функционировать в обратном направлении: помогая экономически большому



бизнесу укрепиться, «упрощенка» может ухудшать конкурентные позиции реально небольших предприятий, повышая рыночные барьеры и снижая возможности занимать рыночные ниши для тех, кто только собирается начать свое дело.

В действительности последовательное увеличение финансовых порогов УСН вполне согласуется с тезисом о том, что в странах с переходной экономикой (к числу которых, по классификации ООН, относится и Россия) налоговое стимулирование малого бизнеса ввиду своей особой значимости может приводить к: (1) существенному контрасту (разрыву) налоговой нагрузки между упрощенным и обычным налоговыми режимами; (2) формированию предпосылок для использования преференций более крупными предприятиями в схемах агрессивного налогового планирования и уклонения от налогов [Engelschalk M., 2005]. Все это уже имеет место в России: ставка единого налога на УСН по объекту «доходы» может снижаться до 1 %, границы режима выходят за рамки микропредприятий, растет объем судебных тяжб, связанных с дроблением бизнеса, бизнес не хочет «выходить» за пределы льгот, в связи с чем началась дискуссия о создании дополнительных преференций ради плавного роста налоговой и административной нагрузки при переходе с УСН на общий налоговый режим.

В этих условиях нельзя не согласиться с Е. В. Соколовской, по мнению которой параметры упрощенной системы следует тщательно планировать, т. к. они открывают «возможности не только для налогового планирования (*tax avoidance*), но и уклонения от уплаты налогов (*tax evasion*), что, в свою очередь, нарушает целостность налоговой системы и горизонтальное равенство»; в то же время наиболее близкие к оптимальным параметры позволяют «достичь более нейтрального налогового режима для компаний разного размера», стимулируя процесс легализации деятельности структур малого бизнеса [Соколовская Е. В., 2017, с. 31].

На наш взгляд, решение проблем, возникающих в практике применения УСН и касающихся в первую очередь дробления бизнеса, должно идти по двум основным направлениям.

1. Сужение сферы действия УСН как условие повышения ее адресности (и, следовательно, эффективности) через снижение предельного значения выручки с ориентиром на то, чтобы оно было гармонизировано с уровнем доходов микропредприятий. Это значит, что право применения УСН должно предоставляться налогоплательщикам с годовой выручкой, которая находится в пределах или хотя бы не превышает 120 млн руб. Однако резкие изменения налоговых условий экономически нецелесообразны: текущая ситуация такова, что преференции, которые дает этот налоговый режим, объективно необходимы, при этом расширять их нецелесообразно, а ограничивать — значит «кошмарить» бизнес. Последнее связано с тем, что многие налогоплательщики успели привыкнуть к преференциальным налоговым условиям, и даже если их потребность в государственной налоговой поддержке не столь велика, как для совсем малых фирм, принудительный перевод на общий налоговый режим, например при восстановлении прежних границ режима, на самом деле приведет к уходу одной части предприятий в «тень», а для другой части станет причиной прекращения деятельности без отсутствия опыта работы в стандартных налоговых условиях. Особенность «ловушки налоговой политики» состоит в том, что любое единовременное изменение уровня выручки, дающее право перейти на УСН — и увеличение, и уменьшение, — чревато неблагоприятными экономическими последствиями. Следовательно, экономически рационален и практически осуществим только «мягкий» вариант, который предполагает, **во-первых, отказ от дальнейших мер по увеличению предельных значений выручки УСН; во-вторых, фиксацию действующих значений — 112,5–150 млн руб. — без применения к ним коэффициента-дефлятора в долгосрочном периоде**, исходя из того, что уровень закрепленных финансовых ограничений будет снижаться под действием инфляции, без вмешательства государства. Данный

подход отвечает принципу стабильности налоговой системы, но в то же время позволит плавно выводить из сферы действия УСН лиц, которые заинтересованы в режиме как способе минимизации налогов. В целом сфера действия УСН должна быть привязана к конкретной категории субъектов малого бизнеса.

2. Реформирование правил применения предельных значений выручки УСН. Сегодня предпосылки для дробления бизнеса возникают не только из-за того, что эти значения чересчур высоки. Основная причина заключается в том, что действующие ограничения по уровню доходов используются при оценке права применения режима в отношении каждого налогоплательщика в отдельности. Зная это, налогоплательщик начинает дробить свой бизнес на несколько фирм-налогоплательщиков, подводя показатели деятельности каждой из них под условия применения УСН и автоматически получая право снизить налоговую нагрузку, даже если общая сумма доходов всех таких фирм гораздо выше 150 млн руб. При этом основной судебный критерий правомерности применения УСН, который сформулирован Верховным судом РФ и состоит в проверке самостоятельности хозяйственной деятельности налогоплательщика и его контрагентов<sup>19</sup>, не может быть достаточным барьером для налоговой минимизации. Споспобствуя разграничению случаев получения необоснованной налоговой выгоды и выполняя важную роль в борьбе с уклонением от налогов, этот критерий тем не менее базируется на действующем законодательстве и потому никак не решает главный вопрос: зачем предоставлять налоговую поддержку лицам, которые могут создать множество разных фирм, пусть даже самостоятельных в своей деятельности, если доходы, приходящиеся на эти фирмы и получаемые одним и тем же лицом, выходят далеко за пределы УСН, достигая в совокупности, например, 1 млрд руб. Иными словами, в самой гл. 26.2 НК РФ пока что нет четких границ, определяющих лиц, которым действительно нужна налоговая поддержка от государства в виде УСН, из-за чего обоснованность налоговых выгод, возникающих при применении этого режима, и становится предметом деятельности налоговых органов и судов. В конечном итоге преференции могут получать те, кто в них фактически не нуждается, государство теряет налоговые доходы, а настоящий малый бизнес сталкивается с недобросовестной конкуренцией. Исходя из этого, **предельные значения выручки, используемые для целей УСН, следует применять к совокупности взаимозависимых лиц, определяя взаимозависимость в порядке, установленном гл. 14.1 НК РФ.** Данный подход отличается от действующего порядка тем, что ограничит возможности применения УСН исходя из доходов, приходящихся не на отдельную фирму, созданную лицом, а на деятельность всей цепочки лиц, признаваемых взаимозависимыми. Таким образом, даже если доходы каждого такого лица по отдельности будут ниже предельного значения выручки, но в совокупности превысят его, дальнейшее применение льготного налогового режима станет невозможным. Одновременно, если доходы разных фирм, открытых одним и тем же лицом или группой взаимозависимых лиц, в сумме не превысят пороги, то применение УСН следует считать правомерным, поскольку в этом случае финансовые интересы государства не нарушаются. Это важный аспект налогового регулирования, поскольку, во-первых, сам факт наличия более одной фирмы у физического лица или у взаимозависимых лиц (таких, например, как супруги) не должен быть препятствием для применения УСН; во-вторых, нет налоговой справедливости и экономической целесообразности в том, чтобы оказывать налоговую бизнес-поддержку лицам, которые в меру своих финансовых возможностей могут платить налоги на общем налоговом режиме.

<sup>19</sup> Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением гл. 26.2 и 26.5 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства (утв. президиумом Верховного суда РФ 4 июля 2018 г.).

Таким образом, использование предложенных подходов позволит:

- восстановить адресность УСН и нормализовать условия конкуренции с учетом реальных масштабов деятельности налогоплательщиков;
- оценивать правомерность применения УСН через нормы налогового законодательства, а не на уровне судебных инстанций (в том числе на этапе предоставления права применения режима, что может потребовать возврата к заявительному порядку перехода на УСН) с учетом признаков взаимозависимости лиц;
- снижать объем претензий налоговых органов к налогоплательщикам, не нарушающим финансовые интересы государства;
- воплотить в законодательстве позицию Верховного суда РФ о том, что взаимозависимость как таковая еще не является основанием для лишения права применять УСН;
- сокращать количество судебных разбирательств.

Что касается ЕНВД, то перспективы его отмены не должны мешать проводимой в России борьбе с уклонением от налогообложения. Одновременно нельзя исключать вероятность того, что отмена этого налогового режима будет перенесена на более поздний срок, как это уже ранее происходило, ввиду сохраняющейся потребности бизнеса в уплате налога с вмененных доходов. В связи с этим следует учитывать, что хотя используемые для целей применения ЕНВД базовые показатели деятельности, например размер площади торгового зала, могут иметь лимиты, «нет никакого лимита ни по количеству торговых точек, ни по совокупной выручке» [Орлова О. Е., 2014, с. 12]. При этом комбинирование ЕНВД и УСН позволяет гораздо легче установить установленные в рамках «упрощенки» ограничения, что не только искажает назначение этих налоговых режимов в части налоговой поддержки малого бизнеса, но и способствует получению необоснованной налоговой выгоды. Поэтому представляется разумным не оставлять ЕНВД как есть, а проводить работу по доработке регулирующих его норм на период, пока гл. 26.3 НК РФ остается в силе. Исходя из этого, **необходимо закрепить в гл. 26.3 НК РФ финансовые пороги «допуска» к ЕНВД: по величине выручки и остаточной стоимости основных средств**, например на уровне показателей, действующих в рамках УСН (не более 150 млн руб.).

На наш взгляд, данный подход является справедливым, поскольку лица, не нуждающиеся в налоговой поддержке со стороны государства ввиду больших масштабов деятельности, не смогут пользоваться налоговыми преференциями, а те, кто нуждается в такой поддержке, смогут найти ее в альтернативных налоговых режимах. Кроме того, подобные ограничения будут способствовать поэтапной отмене режима за счет дальнейшего сужения сферы его действия, что вполне реализуемо даже в краткосрочной перспективе, т. к. налоговым периодом по ЕНВД является квартал.

В действительности с появлением онлайн-касс отмена ЕНВД выглядит логичнее. Более того, отмена рассматриваемого режима в настоящее время привязана к реформе в области контрольно-кассовой техники: плательщики ЕНВД обязаны применять онлайн-кассы с 1 июля 2019 г.<sup>20</sup>, что должно значительно упростить контроль за их доходами. Поэтому отпадает потребность в том, чтобы вменять налогоплательщикам тот или иной порядок расчета налога и контролировать их деятельность через отдельный налоговый режим, когда есть возможность получать сведения о фактических доходах и облагать налогом непосредственно их.

<sup>20</sup> Федеральный закон № 290-ФЗ от 3 июля 2016 г. «О внесении изменений в Федеральный закон «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» и отдельные законодательные акты Российской Федерации».

**Список источников**

- Гусаров Д. Ю. Если установлена взаимозависимость, дробление бизнеса — это незаконная схема? // Упрощенная система налогообложения: бухгалтерский учет и налогообложение. 2018. № 8. С. 58–68.
- Егорова С. И. ФНС о дроблении бизнеса как способ получения необоснованной налоговой выгоды // Налог на прибыль: учет доходов и расходов. 2017. № 10. С. 18–26.
- Земляченко С. В. Упрощенная система налогообложения, учета и отчетности для организаций // Налоговый вестник. 1999. № 6. С. 41–44.
- Колесникова Е. Н. Опасность налоговой оптимизации в виде дробления бизнеса // Финансовый вестник: Финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2018. № 1. С. 32–36.
- Кравченко С. А. Дробление бизнеса: обоснованно или нет? // Аптека: бухгалтерский учет и налогообложение. 2014. № 11. С. 46–54.
- Малис Н. И. Упрощенная система налогообложения — это выгодно? // Налоговый вестник. 2004. № 8. С. 127–130.
- Орлова О. Е. Спецрежим в виде ЕНВД как инструмент управления прибылью в современных условиях // Единый налог на вмененный доход: бухгалтерский учет и налогообложение. 2014. № 5. С. 11–19.
- Соколовская Е. В. Презумптивное налогообложение малого и среднего бизнеса vs. налоговые льготы // Финансы. 2017. № 4. С. 31–37.
- Сорокин А. В. О некоторых вопросах, возникающих при применении Федерального закона «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности» // Налоговый вестник. 1999. № 5. С. 53–56.
- Engelschalk M. Small Business Taxation in Transition Countries / The World Bank Working Paper 35109, 2005.

Поступила в редакцию 6 февраля 2019 г.

Принята к публикации 2 апреля 2019 г.

---

DOI: 10.31107/2075-1990-2019-2-9-21

**V. V. Gromov, N. S. Milogolov**

**Simplified Taxation System and Unified Tax on Imputed Income:  
Objectives, Problems, Long-term Vision**

**Authors' affiliation:**

**Vladimir V. Gromov** (e-mail: gromov-vv@ranepa.ru), ORCID 0000-0003-1340-359X

Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration (RANEPА), Moscow 119571, Russian Federation

**Nikolaj S. Milogolov** (e-mail: nmilogolov@nifi.ru), ORCID 0000-0001-8858-0182

Financial Research Institute, Moscow 127006, Russian Federation

Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration (RANEPА), Moscow 119571, Russian Federation

**Abstract**

*One of the main goals of the Russian tax policy for recent years is to find some opportunities to reduce the tax burden on small companies. Increase of tax incentives is usually associated with the growth of small business, but the pace of development of this economy sector in Russia is still low and the tax system loses its due degree of simplicity and transparency. Therefore, the subject of the study is the problem of small business taxation in Russia. The article points out that special tax regimes, such as the simplified taxation system and the unified imputed income tax for certain types of activity, have lost their targeted nature to date, since their development has no internal logic and is carried out mainly under the current economic challenges without taking into account the long-term effects of the measures taken. Against this background the purpose of the study is to develop recommendations for improvement of above mentioned special tax regimes. The authors conclude that, on one hand, regular increases in turnover thresholds for the purposes of simplified taxation system is an unpromising tax policy direction and, on the other hand, granting access to the taxation system in the form of a unified tax on imputed income regardless of a taxpayer's turnover defeats partially the objectives of small business support. In common, this creates the conditions for abuse and therefore requires revision of certain provisions of the Russian tax legislation.*

**Keywords:**

*small business, tax incentives, simplified taxation system, unified tax on imputed income, special tax regimes, tax policy, tax system, business fragmentation, tax abuse*

**JEL:** E62, H25, K34

**For citation:** Gromov V.V., Milogolov N.S. *Simplified Taxation System and Unified Tax on Imputed Income: Objectives, Problems, Long-term Vision. Finansovyj žhurnal – Financial Journal, 2019, no. 2, pp. 9–21 (In Russ.). DOI: 10.31107/2075-1990-2019-2-9-21*

**References**

- Egorova S.I. (2017). FTS Issues of Business Fragmentation as a Source of Unjustified Tax Benefits. *Nalog na pribyl': uchet dokhodov i raskhodov – Corporate Income Tax: Accounting for Income and Expenses*, no. 10, pp. 18–26 (In Russ.).
- Engelschalk M. (2005). Small Business Taxation in Transition Countries. The World Bank Working Paper 35109.
- Gusarov D.Ju. (2018). Is Business Fragmentation an Illegal Scheme in the Case of Established Interdependence? *Uprostchennaja sistema nalogooblozhenija: bukhgalterskij uchet i nalogooblozhenie – Simplified Taxation System: Accounting and Taxation*, no. 8, pp. 58–68 (In Russ.).
- Kolesnikova E.N. (2018). Risk of Tax Optimization in the Form of Business Fragmentation. *Finansovyj vestnik: Finansy, nalogi, strakhovanie, bukhgalterskij uchet – Financial Bulletin: Finance, Taxes, Insurance, Accounting*, no. 1, pp. 32–36 (In Russ.).
- Kravchenko S.A. (2014). Business Fragmentation: Justified or Not? *Apteka: bukhgalterskij uchet i nalogooblozhenie – Pharmacy: Accounting and Taxation*, no. 11, pp. 46–54 (In Russ.).
- Malis N.I. (2004). Simplified tax system – Is It Profitable? *Nalogovyj vestnik – Tax Bulletin*, no. 8, pp. 127–130 (In Russ.).
- Orlova O.E. (2014). Special Tax Regime in the Form of Unified Tax on Imputed Income as a Profit Management Tool in Modern Conditions. *Edinyj nalog na vmenennyj dokhod: bukhgalterskij uchet i nalogooblozhenie – Unified Tax on Imputed Income: Accounting and Taxation*, no. 5, pp. 11–19 (In Russ.).
- Sokolovskaja E.V. (2017). Presumptive Taxation of Small and Medium Sized Businesses vs. Tax Incentives. *Finansy – Finance*, no. 4, pp. 31–37 (In Russ.).
- Sorokin A.V. (1999). Some Issues of Application of “Unified Tax on Imputed Income for Certain Types of Activity” Federal Law. *Nalogovyj vestnik – Tax Bulletin*, no. 5, pp. 53–56 (In Russ.).
- Zemljachenko S.V. (1999). Simplified System of Taxation, Accounting and Reporting for Organisations. *Nalogovyj vestnik – Tax Bulletin*, no. 6, pp. 41–44 (In Russ.).

Received 06.02.2019

Accepted for publication 02.04.2019