

# Упрощенная система налогообложения: первые оценки изменений налогового законодательства 2024 г.

**Александра Леонидовна Осмоловская-Суслина**

E-mail: [asuslina@eeg.ru](mailto:asuslina@eeg.ru), ORCID: 0000-0001-6135-8709

Экономическая экспертная группа; Научно-исследовательский финансовый институт Минфина России, г. Москва, Российская Федерация

**София Романовна Борисова**

E-mail: [s.borisova@eeg.ru](mailto:s.borisova@eeg.ru), ORCID: 0000-0002-2746-7351

Экономическая экспертная группа; Научно-исследовательский финансовый институт Минфина России, г. Москва, Российская Федерация

## Аннотация

Введенные в рамках донастройки налоговой системы изменения в режим УСН предполагают увеличение предельного допустимого размера доходов и признание компаний, применяющих УСН, плательщиками НДС (с 2025 г.). Данная работа ставит своей целью проведение первичного анализа доли плательщиков УСН и налога на прибыль организаций, которые будут затронуты данными изменениями. Для этого организации были сгруппированы по уровню доходов. В качестве исходных данных использовалась информация из форм налоговой отчетности ФНС России, реестров МСП и базы данных СПАРК за период 2019–2022 гг. Было выявлено, что в структуре налогоплательщиков как в случае УСН, так и в случае налога на прибыль заметен сдвиг в сторону более низких доходов: порядка 70% плательщиков налога на прибыль и 90% организаций, применяющих УСН, имеют доходы менее 60 млн руб. в год.

Анализ позволил сделать вывод, что для 85% организаций, использующих УСН, изменения налогового законодательства будут относительно нейтральными, а для 9% положение несколько ухудшится. Выигравшими можно будет назвать те компании основной системы налогообложения, которые по новым правилам смогут перейти на УСН. По формальным признакам такой переход будет доступен для 87% плательщиков налога на прибыль организаций, причем для подавляющего большинства решающее значение при выборе перехода с ОСНО на УСН будет иметь возможность платить НДС. Увеличение же лимитов по доходам может стать значимым фактором перехода на УСН лишь для десятой части плательщиков налога на прибыль.

**Ключевые слова:** МСП, УСН, налог на прибыль организаций, НДС, налогоплательщики

**JEL:** H2, H71, K34

**Для цитирования:** Осмоловская-Суслина А. Л., Борисова С. Р. Упрощенная система налогообложения: первые оценки изменений налогового законодательства 2024 г. // Финансовый журнал. 2024. Т. 16. № 5. С. 97–108. <https://doi.org/10.31107/2075-1990-2024-5-97-108>.

© Осмоловская-Суслина А. Л., Борисова С. Р., 2024

<https://doi.org/10.31107/2075-1990-2024-5-97-108>

## **Simplified Taxation System: First Estimates of 2024 Changes in Tax Legislation**

**Aleksandra L. Osmolovskaya-Suslina<sup>1</sup>, Sofiya R. Borisova<sup>2</sup>**

<sup>1,2</sup> *Economic Expert Group, Moscow, Russian Federation*

<sup>1,2</sup> *Financial Research Institute, Moscow, Russian Federation*

<sup>1</sup> [asuslina@eeg.ru](mailto:asuslina@eeg.ru), <https://orcid.org/0000-0001-6135-8709>

<sup>2</sup> [s.borisova@eeg.ru](mailto:s.borisova@eeg.ru), <https://orcid.org/0000-0002-2746-7351>

### **Abstract**

*Changes to the simplified taxation system (STS) introduced in the course of the tax system fine-tuning will significantly alter its design: income limit requirements will be expanded and STS payers will be recognized as VAT payers.*

*The objective of this study is to find out what percentage of STS and CIT payers will be affected by these changes. For this purpose, a distribution of STS and CIT payers by income level was plotted. Information from tax forms of the Russian Federal Tax Service, Registers of SMEs and the SPARK database for the period 2019–2022 was used as input data. It was found that there is a shift in the structure of both STS and CIT taxpayers towards lower incomes: about 70% of CIT payers and about 90% of STS payers earn less than RUB 60 million per year. The analysis revealed that for 85% of STS payers the reform will be neutral, while for 9% the situation will slightly worsen. The winners of the reform will be those companies that will switch from CIT to STS. This transition will be formally available for 87% of CIT payers, and most of them will switch due to the possibility to pay VAT. Expansion of income limits under STS may become a decisive factor for only 10% of CIT payers.*

**Keywords:** *SME, simplified tax system, CIT, tax reform, taxpayers*

**JEL:** *H2, H71, K34*

**For citation:** *Osmolovskaya-Suslina A.L., Borisova S.B. (2024). Simplified Taxation System: First Estimates of 2024 Changes in Tax Legislation. Financial Journal, 16 (5), 97–108 (in Russ.). <https://doi.org/10.31107/2075-1990-2024-5-97-108>.*

© Osmolovskaya-Suslina A.L., Borisova S.B., 2024

---

## **ВВЕДЕНИЕ**

Развитие малого и среднего бизнеса в России входит в число приоритетных задач экономической политики. Субъекты малого предпринимательства являются бенефициарами большого числа федеральных и региональных программ и адресатами антикризисных пакетов помощи. Налоговая система России также выделяет субъекты МСП в отдельную категорию, предоставляя им (при выполнении определенных требований) возможность уплаты налогов по льготным (специальным) режимам: УСН, ПСН, НПД, ЕСХН, АУСН, которые позволяют предпринимателям — организациям (юридическим лицам), индивидуальным предпринимателям (ИП) и физическим лицам значительно снижать свою налоговую и административную нагрузку по сравнению с основным режимом налогообложения.

Среди перечисленных спецрежимов наибольшей популярностью пользуется УСН — упрощенная система налогообложения, обеспечивающая 90% поступлений от спецрежимов в бюджетную систему. Хотя о недостатках УСН периодически говорят исследователи (см. обзор литературы), этот режим тем не менее нельзя назвать неэффективным ни с экономической, ни с фискальной точек зрения. Растущая динамика численности налогоплательщиков УСН и поступлений в бюджет позволяет сделать вывод, что в целом режим УСН востребован.

В середине 2024 г. в рамках процесса общей настройки налоговой системы было принято решение изменить параметры УСН, в частности, с 2025 г. будет существенно увеличен предельный размер доходов и появится требование уплаты НДС<sup>1</sup>. Одновременно с этим будет увеличена ставка налога на прибыль организаций (Федеральный закон от 12 июля 2024 г. № 176-ФЗ).

Расчет полного экономического или фискального эффекта изменений в УСН потребует как минимум нескольких лет: существующие оценки, в т. ч. цифры, опубликованные в качестве экономического обоснования, являются скорее ориентирами.

Цель данной работы — первичная оценка того, как новые правила УСН отразятся на динамике количества налогоплательщиков, применяющих УСН, и плательщиков налога на прибыль (т. е. использующих основную систему налогообложения — ОСНО). В частности, в статье даются ответы на следующие вопросы: какой процент налогоплательщиков потенциально сможет перейти с основного режима на УСН; сколько налогоплательщиков в результате нововведений попадет в число «выигравших», «проигравших» и «сохранивших статус-кво».

Для выполнения поставленной задачи был проведен анализ микроданных субъектов МСП на основе информации базы СПАРК и реестров МСП ФНС России (далее также — ФНС) с точки зрения распределения налогоплательщиков по уровню дохода (подробнее см. методологию).

## КРАТКИЙ ОБЗОР ЛИТЕРАТУРЫ

В научной литературе тема налогообложения МСП представлена достаточно широко. Значительную часть работ можно отнести к микроэкономическим исследованиям, объектами которых являются сами предприятия или их характеристики: налоговая нагрузка, развитие, жизненный цикл и т. п. Выделяются статьи, посвященные выбору наилучшего для них налогового режима и сравнению различных налоговых режимов между собой с точки зрения предприятия [Клюева, 2013; Баранова, 2021; Гугнина, 2021; Семенова, 2023; Садыкова, 2023; Клычова, Леонтьева, 2023]. В некоторых работах рассматриваются фискальные аспекты спецрежимов: оценивается эффективность этих режимов с позиции прозрачности налоговой системы в целом, обоснованности предоставления льгот [Громов, 2019; Давлетшин, 2020; Зотиков, 2022; Пивоварова, 2022; Зотиков, 2023], возникновения у налогоплательщика рентоориентированного поведения [Пинская, 2019; Синенко, 2021] и масштабов уклонения от налогов [Белев, 2021].

Ряд статей посвящен оценке стимулирующей функции существующих спецрежимов с точки зрения развития сектора МСП в отдельных регионах [Стеба, Пивоварова, 2022] или секторах (например, ИТ [Косов, 2012; Громов, 2022]).

Стоит отметить также исследования, нацеленные на анализ влияния реформ в области налогообложения спецрежимами. В частности, в работе [Туманянц, 2015] сделан вывод о том, что более низкая ставка УСН оказывает стимулирующее воздействие на легальную предпринимательскую активность в России. Из работы [Стеба, Шумкина, 2022] следует, что использование пониженной ставки УСН также имеет положительный эффект.

Тем не менее во многих работах отмечается низкая эффективность спецрежимов с точки зрения достижения их целей. Например, в работе [Гончаренко, 2021] делается вывод, что существующие на 2021 г. спецрежимы не дают того эффекта, который от них ожидался. Причиной этого отчасти является неоднородность развития субъектов РФ, локальные ограничения и др. В работах [Фишер, Сеницына, 2017; Туманянц и др., 2017] на основе метода «разность разностей» также был получен вывод о невысокой

<sup>1</sup> Для налогоплательщиков, доходы которых превышают порог в 60 млн руб. в год.

эффективности спецрежимов с точки зрения развития сектора МСП и его вклада в ВРП. В работе [Фишер, Сеницына, 2017] отмечается, что наиболее существенным ограничением для развития малого предпринимательства в России является не налоговая нагрузка, а неналоговые препятствия: административные барьеры, недостатки государственного регулирования, особенности инфраструктуры и конкурентной среды, условия по стоимости и объемам финансирования.

В статье [Заздравных, 2020] был обоснован вывод о несимметричности реакции бизнес-сообщества на поднятие и снижение ставки: предприниматели быстро реагируют на рост фискальной нагрузки, но медленно отвечают на ее снижение.

Говоря об упрощенной системе налогообложения, стоит отметить работу [Зотиков, 2022], в которой отмечаются противоречия формата УСН. В частности, автор приходит к выводу, что действовавшие (до 2024 г.) формальные требования УСН искусственно ограничивали выработку на одного работника и не соответствовали фактическим показателям малого бизнеса. Заметим, что с точки зрения оценки эффекта изменений 2024 г. новая редакция правил УСН приведет к тому, что ограничения по выработке на одного работника организации, применяющей УСН, будут в большей степени соответствовать фактической выработке на работника в действующих предприятиях МСП.

Исследования, сфокусированные на макроэкономическом анализе переходов налогоплательщиков из одного режима налогообложения в другой, встречаются крайне редко: например, работа [Хижак, 2020], в которой представлен прогноз перехода налогоплательщиков с ЕНВД на другие налоговые спецрежимы на основе прямого счета количества налогоплательщиков и исторической налоговой нагрузки.

Работ, посвященных макроанализу переходов налогоплательщиков с упрощенного режима налогообложения на основной (и в обратную сторону), найти не удалось.

## ДАнные И МЕТОДОЛОГИЯ

В качестве исходных данных для анализа использовалась информация за период 2019–2022 гг. из следующих источников:

- реестры МСП ФНС<sup>2</sup> (на основе данных из этого источника были получены выводы об агрегированной отраслевой структуре организаций и о структуре организаций по количеству работников);
- формы налоговой отчетности 1-НМ ФНС использовались для получения данных об объемах поступивших в бюджет доходов от режима УСН;
- формы налоговой отчетности 5-УСН и 5-П ФНС использовались для получения количества налогоплательщиков и исчисленного налога для УСН и для плательщиков налога на прибыль организаций;
- база данных сетевого информационного ресурса СПАРК<sup>3</sup> (на основе информации этой базы данных было построено распределение компаний по доходным группам, формируемым исходя из границ УСН до и после 2024 г.).

Здесь необходимо отметить ряд технических ограничений: база данных СПАРК позволяет получать информацию в агрегированном виде только для организаций (юридических лиц). В целях корректности сопоставлений выборка компаний из реестра МСП и формы 5-УСН была ограничена только юридическими лицами.

Говоря о возможности применения УСН, стоит обратить внимание, что помимо установленных лимитов по доходам компании должны соответствовать и другим требованиям.

<sup>2</sup> Использовались реестры на январь года, следующего за рассматриваемым, с исключением компаний, которые были включены в реестр в год публикации реестра (например, реестр за январь 2023 г. использовался для получения пула МСП для 2022 г.)

<sup>3</sup> <https://spark-interfax.ru/about>.

В частности, имеются ограничения по численности работников, видам деятельности, структуре уставного капитала и наличию филиалов. Учет этих требований при распределении компаний по доходам необходим для более точной оценки числа налогоплательщиков, которые в теории могли бы перейти с основного режима налогообложения на УСН в ее новой редакции.

Оценить напрямую масштаб влияния ограничений по видам деятельности, остаточной стоимости основных средств, числу работников, а также наличию филиалов посредством данных СПАРК затруднительно или невозможно ввиду отсутствия соответствующего фильтра, технических ограничений объема выгрузки<sup>4</sup> и большого числа пропусков данных. Поэтому для получения структуры МСП по видам деятельности и числу работников использовались реестры МСП. При этом СПАРК дает возможность отфильтровать компании, не соответствующие требованиям УСН по структуре уставного капитала (доля каждой компании-совладельца в уставном капитале не более 25%).

В табл. 1 представлено сравнение основных требований УСН по доходам в разные годы. Кроме повышения предельно допустимого уровня доходов новые правила УСН предполагают также обязательное признание компаний, доход которых превысил 60 млн руб., плательщиками НДС. НДС можно будет уплачивать по общим правилам или по пониженным ставкам 5–7% с невозможностью получить вычет. Остальные компании могут стать плательщиками НДС по желанию.

Параметры требований УСН по доходам (табл. 1), а также пороговый доход для требований по уплате НДС использовались для формирования границ групп при распределении компаний по уровню дохода.

Таблица 1

#### Параметры режима УСН в разные периоды, млн руб.

	Предельный размер дохода	Предельный размер дохода в целях перехода на УСН
УСН до 2021 г.	150	112,5
УСН в 2021–2024 гг.	200	112,5
УСН с 2025 г.	450	337,5

Источник: составлено авторами на основе НК РФ и материалов Федерального закона от 12 июля 2024 г. № 176-ФЗ.

## РЕТРОСПЕКТИВА УСН

Переходя к анализу первого эффекта изменений правил УСН, следует остановиться на состоянии, в котором упрощенная система подошла к началу 2024 г.

Как видно из табл. 2, поступления от УСН в бюджетную систему РФ росли: на конец 2022 г. объем доходов от УСН составил 885 млрд руб. Число плательщиков, применяющих УСН, также увеличивалось. Этот рост, особенно заметный в 2021 г., отчасти связан с переходом налогоплательщиков на УСН после окончательной отмены ЕНВД.

Увеличению поступлений от УСН способствовало также изменение налогового законодательства и введение переходного периода для налогоплательщиков, превысивших требования к предельному для УСН объему доходов, установленному режимом УСН: появилась возможность сохранять режим УСН вплоть до достижения доходов в размере 200 млн руб.<sup>5</sup>, но с повышенной ставкой. Фактически с 2021 г. ставка УСН для налогоплательщиков, использующих режим УСН «доходы минус расходы», была приравнена к ставке налога на прибыль организаций 20%.

<sup>4</sup> Лимит выгрузки данных составляет не более 10 тыс. компаний в одном пуле.

<sup>5</sup> Также был повышен лимит со 100 до 130 сотрудников.

## Основные характеристики режима УСН в период 2013–2022 гг.

	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Поступления от УСН, млрд руб.	212,3	229,3	254,1	287,1	345,2	422,2	492,9	502,1	715,9	885
Поступления от УСН, темп роста в %		8	10,8	12,9	20,3	22,3	16,7	1,9	42,6	23,6
Исчисленный налог, млрд руб.	262,6	285	323,1	357,7	436,8	535,5	628,8	659,8	991	1101
в т. ч. от юрлиц	168,1	178,8	188,8	209,3	241,8	281,8	313,2	306,2	415,7	457,8
Вклад юрлиц в общем объеме исчисленного налога, %	64	62,7	58,4	58,5	55,4	52,6	49,8	46,4	41,9	41,6
Число налогоплательщиков, применяющих УСН, всего, тыс. ед.	2477,9	2511,3	2818,1	2874,8	3056,5	3241,7	3386,9	3536,4	4214,1	4268,2
из них юрлица	1283,7	1314,5	1430,3	1451,8	1472,1	1460,4	1462,6	1426,7	1445,4	1432,7
Поступления от УСН, в расчете на одного налогоплательщика, тыс. руб.	85,7	91,3	90,2	99,9	112,9	130,2	145,5	142	169,9	207,3
Исчисленный налог, в расчете на одного налогоплательщика, тыс. руб.	106	113,5	114,6	124,4	142,9	165,2	185,6	186,6	235,2	258
Исчисленный налог, в расчете на одно юрлицо, тыс. руб.	204,6	216,8	225,9	246,4	296,7	366,7	429,9	462,5	685,6	768,5

Источник: расчеты авторов по данным форм 5-УСН и 1-НМ ФНС, СПАРК.

Рост поступлений по УСН наблюдался и в расчете на одного налогоплательщика: в период с 2015 по 2022 г. этот показатель (в текущих ценах) увеличился более чем в два раза. В 2021–2022 гг. рост поступлений в расчете на одного налогоплательщика был особенно заметным — в среднем порядка 20% в год. Отчасти этот рост мог объясняться введением переходного периода для плательщиков, превысивших формальные пороги УСН. Количественно оценить вклад этой категории плательщиков в общий рост поступлений от УСН на основании имеющихся открытых данных не представляется возможным. Тем не менее по косвенным признакам<sup>6</sup> можно предположить, что влияние этого фактора не было решающим.

Одновременно шло увеличение числа налогоплательщиков, применяющих льготную и нулевую ставки УСН. Так, к концу 2022 г. совокупная доля таких налогоплательщиков составила 12,3% от всех пользователей упрощенной системы (для сравнения, в 2019 г. этот показатель находился на уровне 8,7%). Это также можно рассматривать как признак востребованности данного режима предпринимателями. По структуре налогоплательщиков УСН к концу 2022 г. доля юрлиц достигла 33,6%, при этом вклад данной категории плательщиков по УСН составил 41,6%<sup>7</sup>.

<sup>6</sup> По оценкам Министерства финансов РФ (письмо Минфина России от 18.08.2022 № 03-11-11/80743), доля налогоплательщиков, применяющих УСН, превысивших предельное значение по доходам за 2021 г., составила менее 0,019% от общего числа налогоплательщиков, применяющих УСН. Это позволяет предположить, что вклад данной категории плательщиков в увеличение поступлений был не самым значительным по сравнению с действиями прочих факторов.

<sup>7</sup> Для оценки вклада юридических лиц в общий объем поступлений от УСН использовались данные по структуре исчисленного налога из форм налоговой отчетности ФНС. Статистическая информация по фактическим поступлениям от УСН в бюджет не содержит разбивки по организационно-правовым формам налогоплательщиков.

Таким образом, динамика численности налогоплательщиков, применяющих УСН, и рост поступлений в бюджет (в целом и на одного налогоплательщика) позволяют сделать вывод, что режим УСН выполняет стоящую перед ним фискальную задачу: (т. е. обеспечивает бесперебойное поступление доходов в бюджет) и пользуется популярностью у налогоплательщиков.

### НАЛОГПЛАТЕЛЬЩИКИ: УСН И НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

Чтобы оценить, как изменение правил УСН отразится на налогоплательщиках, было построено распределение плательщиков по уровню дохода (с учетом других требований УСН) для УСН и налога на прибыль организаций.

Как упоминалось выше, ввиду ограниченных данных дальнейший анализ проводился только для организаций (юрлиц). В таблице ниже приведено сравнение данных по числу налогоплательщиков из базы СПАРК и форм налоговой отчетности ФНС (5-П, 5-УСН).

Как можно видеть из табл. 3, выборка из СПАРК покрывает около половины от налогоплательщиков-юрлиц, применяющих УСН, и всех налогоплательщиков налога на прибыль. Доля организаций, которые в соответствующий год платили одновременно и налог на прибыль, и УСН, колеблется в диапазоне 1,5–2,6% от суммарного числа рассматриваемых юрлиц (применяющих УСН и уплачивающих налог на прибыль).

Таблица 3

**УСН и налог на прибыль организаций:  
сравнение количества налогоплательщиков, ед.**

	2019		2020		2021		2022	
	Форма 5 ФНС	СПАРК*	Форма 5 ФНС	СПАРК*	Форма 5 ФНС	СПАРК*	Форма 5 ФНС	СПАРК*
Налогоплательщики, применяющие УСН	3 386 887	-	3 536 392	-	4 214 079	-	4 268 152	-
Из них: юрлица	1 462 615	754 062	1 426 743	727 060	1 445 424	776 163	1 432 728	766 551
Плательщики налога на прибыль	965 621	577 920	906 103	539 001	882 161	530 308	870 101	517 519

\* Учитывались только те компании, у которых доля каждой компании-совладельца в уставном капитале не превышает 25%.

Источник: расчеты авторов по данным форм 5-УСН и 5-П ФНС, СПАРК.

Что касается требований по числу работников, то на основании данных реестра МСП<sup>8</sup> было получено, что в целом среди организаций только около 0,3% из них превышает предельно допустимое в рамках УСН (до 2024 г.) количество сотрудников (130 человек). В 85% организаций количество работников не превышает 100 человек.

Под ограничения УСН по видам деятельности частично подпадают добыча полезных ископаемых (ОКВЭД, Раздел В), финансовая и страховая деятельность (ОКВЭД, Раздел К), обрабатывающая промышленность (ОКВЭД, Раздел С в части ряда подакцизных товаров), а также организация азартных игр (код 92.1 из Раздела R ОКВЭД) и нотариусы (код 69.10). Анализ компаний, попадающих под ограничения УСН по видам деятельности, показывает, что организации из этих отраслей по самой максимальной оценке в совокупности составляют порядка 3% всех юридических лиц в реестре МСП.

Таким образом, несмотря на то, что в явном виде исключить такие компании из рассмотрения не представляется возможным, ввиду незначительного числа компаний, попадающих под ограничения УСН по численности сотрудников и виду деятельности, наличие их в выборке не может значимым образом исказить результаты.

<sup>8</sup> Выборка составляла от 2,3 млн до 2,5 млн компаний в зависимости от года.

В табл. 4 представлено распределение компаний по типу налогообложения (УСН и налог на прибыль организаций) и по уровню доходов.

Таблица 4

**Распределение компаний по доходным группам, %**

	0–60	60–112.5	112.5–150	150–200	200–250	250–337.5	337.5–450	более 450	Остальные*	Нет данных
<b>2019</b>										
Компании, платившие только налог на прибыль	70,5	9,2	3,3	2,8	1,9	2,1	1,6	4,9	-	3,7
Компании, платившие только упрощенный налог в рамках УСН	87,7	4,7	1,5	-	-	-	-	-	0,9	5,3
Компании, платившие оба налога	79,2	7,6	3,1	1,9	1,1	1,3	0,9	1,4	-	3,5
<b>2022</b>										
Компании, платившие только налог на прибыль	66,4	10,3	3,9	3,4	2,3	2,7	2,1	6,9	-	2,0
Компании, платившие только упрощенный налог в рамках УСН	86,9	5,7	2,1	1,3	-	-	-	-	0,6	3,5
Компании, платившие оба налога	71,9	9,0	4,0	3,6	2,1	2,8	1,6	3,0	-	2,0

*Примечание: выборка очищена от компаний, не удовлетворяющих требованиям УСН по участию в уставном капитале. Компании отбирались в соответствии с коэффициентом-дефлятором, применяемым при расчете границ доходов для УСН, для каждого года (1 – для 2019 г., 1,096 – для 2022 г.).*

*\* Превысившие предельно допустимую величину доходов плательщики УСН.*

*Источник: расчеты авторов по данным СПАРК.*

Подавляющее большинство организаций находится в группе по доходам до 60 млн руб. в год. Причем это верно как для организаций, применяющих УСН, так и для компаний, использующих ОСНО и уплачивающих налог на прибыль: доходы до 60 млн руб. в год получают более 70% плательщиков налога на прибыль и почти 90% плательщиков УСН. Такая высокая доля компаний с низкими доходами среди плательщиков налога на прибыль свидетельствует о том, что их решение не использовать УСН (при наличии формальной возможности это сделать) связано с неудобством режима УСН для ведения их деятельности: в частности, невозможность участвовать в цепочках НДС может лишать их сотрудничества с компаниями, использующими ОСНО.

Кроме того, среди организаций, которые одновременно платили как УСН, так и налог на прибыль (такое возможно, например, когда компания находится в процессе перехода с одного налогового режима на другой), доля компаний с доходами существенно ниже формальных порогов действовавшей до изменений 2024 г. УСН также преобладает.

Эти наблюдения количественно подтверждают выводы авторов многих работ о том, что механизм УСН не является оптимальным и включение компаний, применяющих УСН, в цепочку НДС могло бы быть выгодным для них, несмотря на увеличение связанной с этим административной нагрузки.

Среди плательщиков налога на прибыль лишь десятая часть (7–9%) не подпадает под предлагаемое УСН увеличение лимитов по доходам. Таким образом, оставшиеся организации – порядка 90% всех плательщиков налога на прибыль – смогли бы при желании и выполнении остальных требований перейти с основного режима налогообложения на упрощенный. Доля юридических лиц – плательщиков налога на прибыль, которые могут перейти на УСН в результате исключительно расширения границ требований по доходам, составляет 10–12% от всех организаций – плательщиков налога на прибыль. Если напрямую учесть доли компаний с превышением количества работников, допустимых



для УСН, и тех, кто работает в сфере, не подпадающей под УСН, то эта доля может составить около 87%. Иными словами, новые условия УСН (расширение границ требований по доходам и участие в цепочках НДС) могут привести к существенному перетеканию налогоплательщиков с ОСНО на УСН.

Условно сохраняющими статус-кво можно назвать налогоплательщиков, использующих УСН, доход которых не достигает 60 млн руб. В их число попадает, по оценке, более 85% всех организаций, применяющих УСН. Однако даже компании, сохраняющие статус-кво с точки зрения прямых выплат в бюджет, будут вынуждены платить больше за товары и услуги контрагентов, также применяющих УСН, но имеющих доходы выше 60 млн руб., в связи с признанием последних плательщиками НДС. Обязанность уплачивать НДС появится у 9% юрлиц, применяющих УСН.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Налоговые новации 2024 г. вносят существенные изменения в действующее законодательство по УСН. Учитывая, что многие потенциальные пользователи УСН при прежнем дизайне этого спецрежима предпочитали платить налоги по общей схеме из-за отсутствия возможности участвовать в цепочке НДС, можно ожидать, что ликвидация этого препятствия будет способствовать большей привлекательности режима УСН для налогоплательщиков. Таким образом, наиболее значимым нововведением с точки зрения нашего анализа является признание компаний, применяющих УСН, плательщиками НДС.

Повышение лимитов по доходам и возможность уплаты НДС могут привести к перетеканию части налогоплательщиков с основного режима на УСН. Переход на тот или иной режим налогообложения для каждой конкретной компании определяется ее спецификой и позицией руководства, однако с макроэкономической точки зрения надо сказать, что порядка 87% плательщиков налога на прибыль по формальным требованиям смогут перейти на новый формат УСН. При этом почти для 90% из них решающим фактором перехода на УСН станет возможность участвовать в цепочке НДС и только для одной десятой части — повышение предельно допустимого размера доходов. Повышение ставки налога на прибыль для части компаний способно стать дополнительным катализатором перехода с ОСНО на УСН. Организации, которые в новых условиях смогут перейти с ОСНО на УСН, можно будет считать выигравшими.

Большую часть организаций — 85% от всех юрлиц, применяющих УСН, чей доход не превышает 60 млн руб., нововведения затронут лишь в той степени, в какой эти компании взаимодействуют с компаниями, которые по новым правилам УСН начнут платить НДС по льготным ставкам 5–7% и закладывать это в цену своей конечной продукции. Таким образом, несмотря на некоторое повышение издержек (и последующее закладывание роста расходов в цену), влияние изменений на такие компании можно назвать относительно нейтральным, т. е. для них статус-кво сохранится.

По новым правилам, среди организаций, примеряющих УСН, платить НДС будут вынуждены около 9% организаций. Для таких компаний положение (относительно «дореформенного» уровня) несколько ухудшится: возрастет административная нагрузка. При этом стоит отметить, что уплата НДС по уменьшенной и не подлежащей возмещению ставке будет закладываться в цену продукции<sup>9</sup>, и чем длиннее будет подобная производственная цепочка, тем сильнее это повышение цен отразится на инфляции.

Результаты данного исследования будут полезны как для последующего анализа и комплексной оценки эффекта налоговых изменений 2024 г., так и для практических целей разработки поправок в налоговое законодательство РФ.

<sup>9</sup> НДС как любой налог на потребление ложится на плечи конечных потребителей.

**Список источников**

1. Баранова Л. Г., Федорова В. С. Специальные налоговые режимы — спасательный круг для малого бизнеса? // Бюллетень результатов научных исследований. 2021. № 3. С. 115–125. <https://doi.org/10.20295/2223-9987-2021-3-115-125>.
2. Белев С. Г., Вежерле К. В., Евдокимова А. Н. Различия в размере уклонения от уплаты налогов в России по категориям налогоплательщиков // Прикладная эконометрика. 2021. № 2. С. 62. <https://doi.org/10.22394/1993-7601-2021-62-66-84>.
3. Гончаренко Л. И., Адвокатова А. С., Косенкова Ю. Ю. Специальные налоговые режимы как инструменты пространственного экономического развития в новых условиях // Экономика. Право. 2021. Т. 14. № 6. С. 127–136. <https://doi.org/10.26794/1999-849X-2021-14-6-127-136>.
4. Громов В. В., Милоголов Н. С. Упрощенная система налогообложения и единый налог на вмененный доход: цели, проблемы, перспективы // Финансовый журнал. 2019. № 2 (48). С. 9–21. <https://doi.org/10.31107/2075-1990-2019-2-9-21>.
5. Громов В. В. Специфика и проблемы налогового стимулирования малых ИТ-компаний в России // Финансовый журнал. 2022. Т. 14. № 1. С. 8–25. <https://doi.org/10.31107/2075-1990-2022-1-8-25>.
6. Гугнина Е. В., Задера О. А., Бородина Т. В. Анализ обоснованности выбора объекта налогообложения при использовании УСН // Вестник Алтайской академии экономики и права. 2021. № 5-2. С. 181–187. <https://doi.org/10.17513/vaael.1703>.
7. Давлетшин Т. Г. Реформирование НДС и специальных налоговых режимов, гармонизация налоговой системы // Финансы и кредит. 2020. Т. 26. № 2. С. 380–395. <https://doi.org/10.24891/фс.26.2.380>.
8. Заздравных Е. А. Последствия роста фискальной нагрузки для предпринимательства: оценка методом «разность разностей» // Вестник Санкт-Петербургского университета. Экономика. 2020. Т. 36. № 4. С. 579–600. <https://doi.org/10.21638/spbu05.2020.402579>.
9. Зотиков Н. З. Изменения в специальные налоговые режимы, их влияние на развитие малого бизнеса // Вестник Челябинского государственного университета. 2022. № 4 (462). С. 173–186. <https://doi.org/10.47475/1994-2796-2022-10417>.
10. Зотиков Н. З. Отмена единого налога на вмененный доход: последствия для бизнеса и бюджета // Вестник университета. 2023. № 7. С. 196–206. <https://doi.org/10.26425/1816-4277-2023-7-196-206>.
11. Клычова Г. С. и др. Специальные налоговые режимы для малого бизнеса: проблемы выбора оптимальной налоговой нагрузки // Учет. Анализ. Аудит. 2023. Т. 10. № 4. С. 74–83. <https://doi.org/10.26794/2408-9303-2023-10-4-74-83>.
12. Ключева Т. Г. Сравнительная оценка налоговой нагрузки субъектов малого бизнеса при применении специальных режимов налогообложения // Экономика и предпринимательство. 2013. № 12-2. С. 883–887.
13. Косов М. Е., Ягудина Э. В. Специальный налоговый режим и инновационная деятельность малого бизнеса // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 1. С. 38–42.
14. Пивоварова Н. В., Стеба Н. Д. Упрощенная система налогообложения: преимущества и ограничения для малого и среднего бизнеса в России // Управленческий учет. 2022. № 5. С. 93–101. <https://doi.org/10.25806/uu5-1202293-101>.
15. Пинская М. Р. Налоговые риски государства, связанные с дроблением бизнеса, в ЕАЭС // Налоги. 2019. № 4. С. 42–45.
16. Садыков М. А., Суптело Н. П. Эффективность применения специальных налоговых режимов для субъектов малого и среднего предпринимательства // Вестник Московского университета имени С. Ю. Витте. Серия 1: Экономика и управление. 2023. № 1 (44). С. 53–60. <https://doi.org/10.21777/2587-554X-2023-1-53-60>.
17. Семенова Г. Н. Малый бизнес в экономике России: критерии применения специальных налоговых режимов // Вестник Московского государственного областного университета. Серия: Экономика. 2023. № 2. С. 132–153. <https://doi.org/10.18384/2310-6646-2023-2-132-153>.
18. Синенко О. А., Митрофанов Т. П. Выявление признаков «дробления бизнеса» на территориях с особым экономическим статусом Дальнего Востока // Финансовый журнал. 2021. Т. 13. № 3. С. 88–103. <https://doi.org/10.31107/2075-1990-2021-3-88-103>.
19. Стеба Н. Д., Пивоварова Н. В. Влияние упрощенной системы налогообложения на развитие малого и среднего бизнеса в регионе // Наука и бизнес: пути развития. 2022. № 5 (131). С. 301–303.
20. Стеба Н. Д., Шумкина А. В. Влияние пониженной ставки, применяемой по упрощенной системе налогообложения, на развитие малого бизнеса // Шаг в науку. 2022. № 1. С. 52–58.
21. Туманянц К. А. Фискальный эффект снижения налоговой нагрузки на малое предпринимательство в России // Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал. 2015. № 2 (24). С. 16–24.
22. Туманянц К. А., Фишер О. В., Сеницына Е. Д. Влияние налоговой ставки на деятельность российского малого бизнеса в обрабатывающей промышленности и строительстве // Вестник НГУЭУ. 2017. № 4. С. 161–173.
23. Фишер О. В., Сеницына Е. Д. Оценка результативности снижения налоговой ставки методом «разность разностей» // Экономическая наука — хозяйственной практике. 2017. С. 195–202.
24. Хижак Н. П. Прогнозная оценка налоговых доходов бюджетов при применении специальных налоговых режимов // Налоги и налогообложение. 2020. № 1. С. 16–28.

## References

1. Baranova L.G., Fedorova V.S. (2021). Special tax treatments – a lifeline for small businesses? *Bulletin of scientific research results*, 3, 115–125 (in Russ.). <https://doi.org/10.20295/2223-9987-2021-3-115-125>.
2. Belev S.G., Vekerle K.V., Evdokimova A.N. (2021). The difference in tax evasion amount among various taxpayers' groups in Russia. *Applied Econometrics*, 2, 62 (in Russ.). <https://doi.org/10.22394/1993-7601-2021-62-66-84>.
3. Goncharenko L.I., Advokatova A.S., Kosenkova Yu.Yu. (2021). Special tax regimes as instruments of spatial economic development in new conditions. *Ekonomika. Nalogi. Pravo – Economics, taxes & law*, 14 (6), 127–136 (in Russ.). <https://doi.org/10.26794/1999-849X-2021-14-6-127-136>.
4. Gromov V.V., Milogolov N.S. (2019) Simplified Taxation System and Unified Tax on Imputed Income: Objectives, Problems, Long-term Vision. *Financial Journal*, 2, 9–21 (in Russ.). <https://doi.org/10.31107/2075-1990-2019-2-9-21>.
5. Gromov V.V. (2022). Features and Problems of Tax Incentives for Small Software Companies in Russia. *Financial Journal*, 14 (1), 8–25 (in Russ.). <https://doi.org/10.31107/2075-1990-2022-1-8-25>.
6. Gugnina E.V., Zadyora O.A., Borodina T.V. (2021). The analysis of the justification of the choice of the object of taxation with the simplified system of taxation. *Vestnik Altaiskoi Akademii Ekonomiki i Prava*, 5-2, 181–187 (in Russ.). <https://doi.org/10.17513/vaael.1703>.
7. Davletshin T.G. (2020). Reform of vat and special tax regimes: the tax system harmonization. *Finance and Credit*, 26 (2), 380–395 (in Russ.). <https://doi.org/10.24891/fc.26.2.380>.
8. Zazdravnykh E.A. (2020). The consequences of fiscal load increase for entrepreneurship: difference-in-differences approach. *St. Petersburg University Journal of Economic Studies*, 36 (4), 579–600. (in Russ.). <https://doi.org/10.21638/spbu05.2020.402579>.
9. Zotikov N.Z. (2022). Changes in special tax regimes, their impact on small business development. *Bulletin of Chelyabinsk State University*, 4 (462), 173–186 (in Russ.). <https://doi.org/10.47475/1994-2796-2022-10417>.
10. Zotikov N.Z. (2023). Abolishment of tax on imputed income: implications for business and budget. *Vestnik universiteta*, 7, 196–206 (in Russ.). <https://doi.org/10.26425/1816-4277-2023-7-196-206>.
11. Klychova G.S., Leontieva J.G., Fahretdinova E.N., Zaugarova V.E., Faizullin I.M. (2023). Special tax regimes for small business: Problems of choosing the optimal tax burden. *Uchet. Analiz. Audit – Accounting. Analysis. Auditing*, 10 (4), 74–83 (in Russ.). <https://doi.org/10.26794/2408-9303-2023-10-4-74-83>.
12. Kliueva T.G. (2013). Comparative evaluation of tax burden in small business using special tax treatments. *Journal of Economy and entrepreneurship*, 12-2, 883–887 (in Russ.).
13. Kosov M.E., Yagudina E.V. (2013). Special tax regime and innovation of small business. *International Accounting*, 1, 38–42 (in Russ.).
14. Pivovarova N.V., Steba N.D. (2022). Simplified tax system: advantages and limitations for small and medium-sized businesses in Russia. *Management Accounting*, 5, 93–101 (in Russ.). <https://doi.org/10.25806/uu5-1202293-101>.
15. Pinskaya M.R. (2019). Tax risks of the government related to business splitting in the EAEU. *Nalogi*, 4, 42–45 (in Russ.).
16. Sadykov M.A., Suptelo N.P. (2023). The effectiveness of the application of special tax regimes for small and medium-sized enterprises. *Bulletin of Moscow Witte University. Series 1: Economics and Management*, 1 (44), 53–60 (in Russ.) <https://doi.org/10.21777/2587-554X-2023-1-53-60>.
17. Semenova G.N. (2023). Small business in the russian economy: criteria for the application of special tax regimes. *Bulletin of Moscow Witte University. Series 1: Economics and Management*, 2, 132–153 (in Russ.) <https://doi.org/10.18384/2310-6646-2023-2-132-153>.
18. Sinenko O.A., Mitrofanov T.P. (2021). Identification of Signs of “Business Fragmentation” in Russian Far Eastern Territories with Special Economic Status. *Financial Journal*, 13 (3), 88–103 (in Russ.). <https://doi.org/10.31107/2075-1990-2021-3-88-103>.
19. Steba N.D., Pivovarova N.V. (2022). The impact of the simplified taxation system on the development of small and medium-sized businesses in the region. *Science and Business: Paths of Development*, 5 (131), 301–303 (in Russ.).
20. Steba N.D., Shumkina A.V. (2022). The impact of the reduced rate applied under the simplified taxation system on the development of small business. *Step into science*, 1, 52–58 (in Russ.).
21. Tumanants K.A. (2015). The Fiscal Effect of Reducing the Tax Burden on Small Businesses in Russia. *Financial Journal*, 2 (24), 16–24 (in Russ.).
22. Tumanants K.A., Fisher O.V., Sinitsyna E.D. (2017). The impact of tax rates on the activity of russian small business in the manufacturing industry and construction. *Vestnik NSUEM*, 4, 161–173 (in Russ.).
23. Fisher O.V., Sinitsyna E.D. (2017). The assessment of effectiveness of tax rate reduction by «difference in differences» method. *Economic science – business practice*, 195–202 (in Russ.).
24. Khizhak N.P. (2020). Forecast assessment of tax revenues of budgets when applying special tax regimes. *Taxes and taxation*, 1, 16–28 (in Russ.).

**Информация об авторах**

**Александра Леонидовна Осмоловская-Суслина**, руководитель направления «Фискальная политика» Экономической экспертной группы, г. Москва; младший научный сотрудник Центра бюджетного анализа и прогнозирования Научно-исследовательского финансового института Минфина России, г. Москва

**София Романовна Борисова**, эксперт Экономической экспертной группы, г. Москва; младший научный сотрудник Центра бюджетного анализа и прогнозирования Научно-исследовательского финансового института Минфина России, г. Москва

**Information about the authors**

**Aleksandra L. Osmolovskaya-Suslina**, Head of the Fiscal Policy Direction of the Economic Expert Group, Moscow; Junior Researcher, Center for Budget Analysis and Forecasting, Financial Research Institute, Moscow

**Sofia R. Borisova**, Economic Expert Group, Moscow; Junior Researcher, Center for Budget Analysis and Forecasting, Financial Research Institute, Moscow

Статья поступила в редакцию 01.07.2024  
Одобрена после рецензирования 29.08.2024  
Принята к публикации 20.09.2024

The article submitted July 1, 2024  
Approved after reviewing August 29, 2024  
Accepted for publication September 20, 2024