

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/1999-849X-2025-18-1-159-166
УДК 336.226.3(045)
JEL H21, D21

Обоснование выбора ставки НДС налогоплательщиками упрощенной системы налогообложения

Е.С. Вылкова

Северо-Западный институт управления РАНХиГС, Санкт-Петербург, Россия

АННОТАЦИЯ

Актуальность *статьи* обусловлена сложностью выбора малым предприятием варианта ставок НДС в условиях налоговой реформы в силу отсутствия у него должных навыков управления своим налогообложением. Предмет исследования – НДС, уплачиваемый при упрощенной системе налогообложения (УСН) с 2025 г. *Цель работы* – обоснование выбора налогоплательщиками, находящимися на УСН, ставки НДС в зависимости от структуры затрат. *Практическая значимость и научная ценность* настоящего исследования заключаются в предложении алгоритмов расчетов и модели, позволяющих математически обосновывать предпочтительность для экономических субъектов, применяющих УСН, того или иного варианта ставок НДС. *Сделаны выводы* о том, что для налогоплательщика выгоднее применение общеустановленных ставок НДС при превышении доли материальных и приравненных к ним ресурсов в стоимости реализованных товаров, работ и услуг в диапазоне от 75 до 30%. При этом чем больше размер общеустановленных ставок НДС у налогоплательщика, тем выше эта доля. При доле материальных ресурсов ниже указанных значений выгоднее применять пониженные ставки НДС. *Сформулированы предложения* по дальнейшим исследованиям обозначенной проблематики. **Ключевые слова:** налог; налог на добавленную стоимость; налоговая ставка; налоговые вычеты; налоговое планирование; управление налогообложением; налоговая реформа

Для цитирования: Вылкова Е.С. Обоснование выбора ставки НДС налогоплательщиками упрощенной системы налогообложения. *Экономика. Налоги. Право.* 2025;18(1):159-166. DOI: 10.26794/1999-849X-2025-18-1-159-166

ORIGINAL PAPER

Justification of the Choice of the VAT Rate by Taxpayers of the Simplified Taxation System

E.S. Vylkova

North-Western Institute of Management of Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration, Saint Petersburg, Russia

ABSTRACT

The relevance of the article is due to the difficulty of choosing a VAT rate option for small businesses in the context of tax reform due to their lack of proper tax management skills. The subject of the study is VAT under the simplified taxation system (STS) from 2025. The purpose of the work is to justify the choice of VAT rates by taxpayers who are on the STS, depending on the cost structure. The practical significance and scientific value of the study lies in the proposal of calculation algorithms and models that allow mathematically substantiating the preference for one or another variant of the tax rates for economic entities using the tax system. *It is concluded* that it is more profitable to apply generally established VAT rates when the share of material and equivalent resources in the range from 75 to 30% is exceeded. At the same time, the larger the size of the taxpayer's generally established VAT rates, the higher this share. If the share of material resources is lower than the specified values, it is more profitable to apply reduced VAT rates. *Proposals* for further research on the identified issues are formulated.

Keywords: tax; value added tax; tax rate; tax deductions; tax planning; tax management; tax reform

For citation: Vylkova E.S. Justification of the choice of the VAT rate by taxpayers of the simplified taxation system. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economics, taxes & law.* 2025;18(1):159-166. (In Russ.). DOI: 10.26794/1999-849X-2025-18-1-159-166

© Вылкова Е.С., 2025

ВВЕДЕНИЕ

С 2025 г. вводятся многочисленные налоговые новации, установленные Федеральным законом от 12.07.2024 № 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» (далее — Закон № 176-ФЗ) и письмами Минфина России и ФНС России, раскрывающими те или иные аспекты налоговой реформы, включающей следующие основные новации:

- по налогу на доходы физических лиц (далее — НДФЛ) — введение прогрессивной шкалы с налоговыми ставками от 13 до 22%; добавление в состав материальной выгоды покупки долей в российских организациях;
- по налогу на прибыль организаций — повышение базовой налоговой ставки до 25%;
- по страховым взносам — снижение тарифов до 7,6% для малого и среднего бизнеса в обрабатывающих отраслях;
- по дроблению бизнеса — налоговая амнистия для экономических субъектов, которые добровольно отказались от вышеназванной практики;
- для контролируемых иностранных компаний — новые правила налогообложения;
- для личных фондов — новые правила налогообложения;
- по упрощенной системе налогообложения (далее — УСН) — повышение до 450 млн руб. порога общего дохода для ее применения;
- введение НДС для плательщиков, применяющих УСН.

Новации призваны содействовать увеличению доходов, пополняющих бюджеты бюджетной системы. При этом возникают новые аспекты изменившейся реальности деятельности экономических субъектов, которые необходимо учитывать при управлении их налогообложением.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

С 2025 г. все организации и индивидуальные предприниматели, работающие на УСН, становятся плательщиками НДС. При этом согласно положениям ст. 145 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ) они освобождаются от исполнения обязанностей налогоплательщиков НДС, если их доходы за 2024 г. не превысили 60 млн руб.

До последнего времени вышеуказанные экономические субъекты не занимались в целом вопросами законной оптимизации налоговых платежей, так как это было для них не столь актуально и они не имели соответствующих навыков. Теперь же им предстоит решать вопрос о том, как уплачивать НДС с 1 января 2025 г. и в последующем. Самостоятельное изучение для этого большого числа страниц прежде всего Закона № 176-ФЗ и Методических рекомендаций по НДС для УСН, утвержденных письмом ФНС России от 17.10.2024 № СД-4-3/11815@ (далее — Методические рекомендации по НДС), лицами, не имеющими опыта налогового планирования, явно вызовет затруднения. Привлечение для решения вопросов управления налогообложением НДС налоговых консультантов является не дешевым удовольствием. На бесплатных вебинарах рассмотрение налоговых новаций носит описательный характер и, как правило, не сопровождается какими-то расчетами и обоснованиями.

Поэтому в настоящее время хозяйствующим субъектам крайне важно не паниковать и не принимать скоропалительных решений о том, как уплачивать НДС в новых условиях, а понять алгоритм расчетов налоговых последствий того или иного варианта уплаты НДС по правилам, вводимым в действие с 2025 г. Выгодные варианты, которые вроде бы лежат на поверхности, на самом деле не всегда и не для всех привлекательны. В настоящее время малому предпринимательству крайне актуально взглянуть на свой бизнес под другим углом зрения и вместо того, чтобы бояться неизбежных перемен, начать действовать и стараться просчитать все возможные варианты своей деятельности и ее налогообложения.

ОБЗОР ПУБЛИКАЦИЙ ПО ПРЕДМЕТУ ИССЛЕДОВАНИЯ

Достижение оптимального соотношения между стимулирующей и фискальной ролью налогов служит предметом рассмотрения в экономической литературе [1; 2] ввиду того, что требуется постоянное развитие концептуальных основ теории и совершенствования практики управления налогообложением экономических субъектов в динамически меняющихся условиях.

Про специфику налогового планирования и налогового менеджмента в современных условиях пишут многие зарубежные исследователи. Так, Саадия Куруб и Убди Лахсен посвятили свою работу [3] теории и моде-

лированию налогового планирования. Они утверждают, что теория сдерживания, которая доминировала в более ранней литературе по налоговому планированию, недостаточна для объяснения фискально-агрессивного поведения налогоплательщиков, выражающегося в деятельности, направленной на снижение налогового бремени или увеличение денежных потоков после уплаты налогов, и моделирование налогового планирования в значительной степени зависит от интерпретации положений налогового законодательства.

Барбара Бриньярски [4] уделяет особое внимание кредитам и вычетам в соответствии с законом о снижении инфляции. Доктор права Дэйв Штраусфельд [5] доказывает важность учета при корпоративном управлении налогообложением различных аспектов поведенческих финансов для установления, почему принимаемые решения не всегда выглядят рациональными и, как следствие, приводят к непредсказуемым последствиям.

До настоящего времени издано большое количество работ зарубежных авторов, посвященных налоговому менеджменту в малом и среднем бизнесе. Так, Лосо Джудиханто, Рина Нопианти, Прастика Суванди Тьенг и Аль-Амин [6], исследуя проблематику налогового планирования в системе малого и среднего бизнеса, приходят к выводу, что реализация эффективных стратегий управления налогообложением может повлечь появление долгосрочных конкурентных преимуществ для малого бизнеса и стать основой для его развития.

Отдельные публикации зарубежных авторов посвящены проблемам оптимизации косвенного налогообложения, в том числе НДС. Эрмида Фермиана Сонбай, Али Джамхури, Заки Баридван [7] рассматривают во взаимосвязи налоговое планирование НДС и налога на доходы в Индонезии. При этом они делают выводы, что на исследуемых предприятиях практика налогового планирования не была успешной и эффективной из-за недостатка знаний и осведомленности финансовых работников об уплате налогов.

Отечественные авторы также многопланово рассматривают вопросы налогового планирования. Концептуальные основы управления налогообложением изложены в монографии «Энциклопедия управления налогообложением экономических субъектов. Том 1 Теоретические основы» [8], этому посвящены многие публикации, например исследования Е.С. Цепиловой [9; 10]. Важное значение для грамотной оптимизации налогообложения эконо-

мических субъектов имеют знание и эффективное использование механизмов и эффектов преференциального налогообложения [11]. При управлении налогообложением также следует учитывать концепцию финансовых парадоксов, изложенную Н.А. Львовой, Н.В. Покровской и Н.С. Вороновой [12].

Л.Р. Слепнева пишет только о специфике налогового планирования в системе малого бизнеса [13; 14]. А вот работ, посвященных непосредственно оптимизации НДС, крайне мало [15; 16].

Анализ зарубежных и отечественных публикаций по вопросам управления налогообложением свидетельствует о том, что вопросам налогового планирования НДС посвящено небольшое количество работ, а исследований по математическому обоснованию косвенного налогообложения в малом бизнесе в настоящее время нет.

На момент написания статьи не было публикаций, не только содержащих математические обоснования для принятия отечественными субъектами малого бизнеса, работающими на УСН, решений относительно того, какой вариант налогообложения НДС для них с 2025 г. выгоднее, но и посвященных даже научно-обоснованной систематизации налоговых новаций по НДС для экономических субъектов, применяющих упрощенную систему налогообложения.

Пояснения по порядку применения с 2025 г. НДС налогоплательщиками, работающими на УСН, содержались только на сайтах ФНС России; информационно-справочных правовых систем «КонсультантПлюс», «Гарант»; различных консультационных и аудиторских компаний.

В настоящей статье впервые предпринята попытка последовательно и комплексно рассмотреть алгоритм расчета предпочтительности того или иного варианта налогообложения НДС в российском малом бизнесе, применяющем УСН.

РАСЧЕТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НДС ДЛЯ УСН

Новации, введенные с 1 января 2025 г. по НДС для организаций и индивидуальных предпринимателей, работающих на УСН, состоят в том, что последние становятся плательщиками данного налога, что необходимо учитывать при осуществлении налогового планирования.

Рассмотрим особенности налогообложения НДС, которые влияют на принятие решений по оптимизации уплаты НДС при УСН.

В частности, действует освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС, если его доходы за 2024 г. и в последующем ежегодно не превысили 60 млн руб.

Налогоплательщик УСН, у которого возникает обязанность по исчислению и уплате НДС в бюджет, имеет право по всем облагаемым НДС операциям на выбор: либо применять обычные ставки НДС (20, 10, 0%); либо использовать специальные ставки в размере 5 или 7%. Выбранная ставка и исчисленная сумма НДС отражаются в счетах-фактурах и соответствующих документах.

С 1 января 2025 г. действуют следующие условия по пониженным ставкам:

- ставка 5% применяется, если сумма доходов в совокупности за предыдущий год превысила 60 млн руб., но составляет не более 250 млн руб.;
- ставка 7% применяется, если сумма доходов в совокупности за предыдущий год превысила 250 млн руб., но составляет не более 450 млн руб.

Предусмотрена ежегодная индексация приведенных выше сумм.

Если налогоплательщик выбирает пониженные ставки НДС, он обязан применять их в течение не менее 12 последовательных кварталов. Если он выбирает общеустановленные ставки, у него есть право перейти на использование пониженных ставок с начала очередного налогового периода (квартала).

Самое важное, что необходимо учесть при принятии решений о выборе ставки НДС, — это то, что при выборе ставки 5 и 7% у налогоплательщика нет права на налоговые вычеты по НДС. Выбор общеустановленных ставок НДС дает организации или индивидуальному предпринимателю право на налоговые вычеты при условии соблюдения положений, содержащихся в п. 2 ст. 171, 172 НК РФ.

Во-первых, следует обратить внимание на то, что в ряде случаев пониженные ставки не могут применяться. Это касается ввоза товаров на территорию Российской Федерации и ситуаций, при которых налогоплательщик, применяющий УСН, является налоговым агентом. *Во-вторых*, есть специфика применения нулевой ставки (например, при таможенной процедуре экспорта) и расчетных ставок НДС (например, по авансам). Эти аспекты налогообложения требуют отдельного рассмотрения и в данной статье не раскрываются.

Исходя из вышеизложенного ниже приводится математическое обоснование применения того или иного подхода к налогообложению НДС у предприятий, применяющих УСН с 2025 г.

Как было указано ранее, у экономических субъектов имеется право на выбор между вариантами:

- а) платить НДС по ставке НДС 5 или 7%, при этом не имея права на вычет;
- б) платить НДС по общей ставке 20 или 10%, имея право на вычет по материальным и приравненным к ним ресурсам.

Введем обозначения:

С — стоимость реализованных товаров, работ и услуг без НДС;

М — стоимость материальных и приравненных к ним ресурсов, используемых при производстве названных товаров без НДС.

Целесообразно сначала решать задачу в упрощенном порядке, чтобы был ясен подход к ее решению и алгоритм.

1. Первоначально решим задачу по сравнению налоговых последствий по НДС для ставок 5 и 20%. Пример составляем упрощенно, предполагая, что ставка 20% распространяется на все реализуемые товары и на все приобретаемые товарно-материальные ценности, используемые в их производстве.

Можно составить неравенство, характеризующее ситуацию, когда выгоднее применение ставки НДС 5%, так как сумма НДС к уплате в этом случае меньше, чем при ставке 20% с учетом права на вычет.

$$C \times 0,2 - M \times 0,2 > C \times 0,05. \quad (1)$$

Решаем неравенство 1 последовательно:

$$C \times 0,2 - C \times 0,05 > M \times 0,2;$$

$$C \times 0,15 > M \times 0,2;$$

$$C \times 0,15 / 0,2 > M;$$

$$C \times 0,75 > M.$$

Таким образом, при заданных упрощенных условиях при $M > 0,75 \times C$ выгоднее платить НДС по общеустановленной ставке 20%, имея право на вычет по материальным и приравненным к ним ресурсам.

Например, если при С, равном 100 млн руб., М равно 80 млн руб., то получаем:

- при выборе общеустановленной ставки НДС 20% к уплате в бюджет будет 100 млн руб. $\times 0,2 - 80 \times 0,2 = 4$ млн руб., что меньше, чем при выборе пониженной ставки 5%, при которой НДС к уплате в бюджет составит 100 млн руб. $\times 0,05 = 5$ млн руб.;
- при $M < 0,75 \times C$, выгоднее применять пониженную ставку 5%, не имея права на вычет.

Например, если при С, равном 100 млн руб., М равно 70 млн руб., то получаем: при выборе ставки НДС 20% к уплате в бюджет будет 100 млн руб. $\times 0,2 -$

70 x 0,2 = 6 млн руб., что больше, чем при выборе пониженной ставки 5%, при которой НДС к уплате в бюджет составит 100 млн руб. x 0,05 = 5 млн руб.

Следует отметить, что в п. 8 Методических рекомендаций по НДС записано, что налогоплательщик может выбирать ставку общую или пониженную исходя из структуры затрат. Акцентируем внимание на том, что практически впервые сами налоговые органы подсказывают налогоплательщикам, как следует подходить к законной оптимизации налогообложения. При этом они указывают на то, что применение пониженных ставок без права на вычет выгоднее, если «существенную долю затрат составляют затраты без НДС [затраты на оплату труда, покупки у организаций и индивидуальных предпринимателей (далее — ИП), не применяющих НДС]», т.е. соответственно материальные и приравненные к ним расходы не столь велики.

2. По приведенному выше алгоритму с теми же допущениями решаем задачу по сравнению налоговых последствий по НДС для ставок 7 и 20%.

Неравенство выглядит следующим образом:

$$C \times 0,2 - M \times 0,2 > C \times 0,07. \quad (2)$$

Решаем неравенство 2 последовательно:

$$C \times 0,2 - C \times 0,07 > M \times 0,2;$$

$$C \times 0,13 > M \times 0,2;$$

$$C \times 0,13 / 0,2 > M;$$

$$C \times 0,65 > M.$$

Получаем, что при $M > 0,65 \times C$, выгоднее платить НДС по общеустановленной ставке 20%, имея право на вычет по материальным и приравненным к ним ресурсам.

Например, если при C , равном 300 млн руб., M равно 240 млн руб., получаем:

- при общеустановленной ставке НДС к уплате в бюджет будет 300 млн руб. x 0,2 – 240 x 0,2 = 12 млн руб., что меньше, чем при выборе пониженной ставки 7%, при которой НДС к уплате в бюджет составит 300 млн руб. x 0,07 = 21 млн руб.;

- при $M < 0,65 C$ выгоднее применять пониженную ставку НДС 7%, не имея права на вычет.

Например, если при C , равном 300 млн руб., M равно 150 млн руб., получаем: при общеустановленной ставке НДС 20% к уплате в бюджет будет 300 млн руб. x 0,2 – 150 x 0,2 = 30 млн руб., что больше, чем при упрощенной системе налогообложения и выборе ставки 7%, при которой НДС к уплате в бюджет составит 300 млн руб. x 0,07 = 21 млн руб.

Таким образом, только очень материалоемким предприятиям, у которых материальные и приравненные к ним ресурсы составляют более 75 и 65% в стоимости реализованных товаров, работ и услуг без НДС, выгоднее в 2025 г. уплачивать НДС по ставке 20%, имея право на вычет. К таким производствам обычно относятся предприятия лесной и целлюлозно-бумажной промышленности, металлургии, пищевой промышленности, строительства, химической промышленности.

Всем остальным организациям, у которых материальные и приравненные к ним ресурсы составляют менее 75 и 65% в стоимости реализованных товаров, работ и услуг без НДС, предпочтительнее платить НДС соответственно по пониженным ставкам 5 и 7%.

Теперь сравним налоговые последствия по НДС для ставки 5 или 7%, если общеустановленная ставка НДС составляет 10% как при реализации товаров, работ, услуг, так и по приобретаемым товарно-материальным ценностям.

3. Сначала решим задачу по сравнению налоговых последствий по НДС для ставок 5 и 10%.

Можно составить неравенство (предполагая, что у экономических субъектов, реализующих товары по ставке 10%, по этой же ставке облагаются приобретаемые ими материальные ресурсы):

$$C \times 0,1 - M \times 0,1 > C \times 0,05. \quad (3)$$

Решаем неравенство 3 последовательно:

$$C \times 0,1 - C \times 0,05 > M \times 0,1;$$

$$C \times 0,05 > M \times 0,1;$$

$$C \times 0,05 / 0,1 > M;$$

$$C \times 0,5 > M.$$

Таким образом, получаем, что при $M > 0,50 \times C$ выгоднее применять НДС по общеустановленной ставке 10%, имея право на вычет по материальным и приравненным к ним ресурсам.

Например, если при C , равном 100 млн руб., M равно 80 млн руб., получаем:

- при НДС по ставке 10% к уплате в бюджет будет 100 млн руб. x 0,1 – 80 x 0,1 = 2 млн руб., что меньше, чем при выборе пониженной ставки 5%, при которой НДС к уплате в бюджет составит 100 млн руб. x 0,05 = 5 млн руб.;

- при $M < 0,50 \times C$ выгоднее применять пониженную ставку 5%, не имея права на вычет.

Например, если при C , равном 100 млн руб., M равно 40 млн руб., получаем, что при общеустанов-

новленной ставке НДС 10% к уплате в бюджет будет 100 млн руб. $\times 0,1 - 40 \times 0,1 = 6$ млн руб., что больше, чем при выборе пониженной ставки 5%, при которой НДС к уплате в бюджет составит 100 млн руб. $\times 0,05 = 5$ млн руб.

4. По приведенному алгоритму решаем задачу по сравнению налоговых последствий по НДС для ставок 7 и 10%.

Неравенство выглядит следующим образом:

$$C \times 0,1 - M \times 0,1 > C \times 0,07. \quad (4)$$

Решаем неравенство 4 последовательно:

$$C \times 0,1 - C \times 0,07 > M \times 0,1;$$

$$C \times 0,03 > M \times 0,2;$$

$$C \times 0,03 / 0,1 > M;$$

$$C \times 0,30 > M.$$

Таким образом, получаем, что если $M > 0,30 \times C$, то выгоднее уплачивать НДС по общеустановленной ставке 10%, имея право на вычет по материальным и приравненным к ним ресурсам.

Например, если при C , равном 300 млн руб., M равно 240 млн руб., получаем:

- при общеустановленной ставке 10% НДС к уплате в бюджет будет составлять 300 млн руб. $\times 0,1 - 240 \times 0,1 = 6$ млн руб., что меньше, чем при выборе пониженной ставки 7%, при которой НДС к уплате в бюджет составит 300 млн руб. $\times 0,07 = 21$ млн руб.;

- при $M < 0,30 \times C$ выгоднее применять пониженную ставку 7%, не имея права на вычет.

Например, если при C , равном 300 млн руб., M равно 20 млн руб., получаем, что при общеустановленной ставке НДС 10% к уплате в бюджет будет 300 млн руб. $\times 0,1 - 20 \times 0,1 = 28$ млн руб., что больше, чем при выборе пониженной ставки 7%, при которой НДС к уплате в бюджет составит 300 млн руб. $\times 0,07 = 21$ млн руб.

Рассмотрев частные и упрощенные ситуации и показав алгоритм расчета с вариантами значений доли материальных и приравненных к ним расходов в стоимости реализованных товаров, работ, услуг, перейдем к формированию модели для расчета названной доли.

Так как ставка НДС может составлять как 20, так и 10%, обозначим ее как НДС_о. При этом ставку НДС на выходе при реализации товаров, работ, услуг обозначим НДС_р, а ставку НДС по приобретаемым материальным ресурсам — НДС_м.

Ставку НДС 5 и 7%, возможную для применения организациями и ИП, работающими на упрощенной системе налогообложения, обозначим как НДС_{сн}.

Эти ставки по правилам линейных уравнений являются действительными числами.

Неравенство приобретает вид:

$$C \times \text{НДС}_{\text{о}_\text{р}} - M \times \text{НДС}_{\text{о}_\text{м}} > C \times \text{НДС}_{\text{сн}}. \quad (5)$$

Решаем неравенство (5) последовательно:

$$C \times \text{НДС}_{\text{о}_\text{р}} - C \times \text{НДС}_{\text{сн}} > M \times \text{НДС}_{\text{о}_\text{м}};$$

$$C \times (\text{НДС}_{\text{о}_\text{р}} - \text{НДС}_{\text{сн}}) > M \times \text{НДС}_{\text{о}_\text{м}};$$

$$C \times \frac{\text{НДС}_{\text{о}_\text{р}} - \text{НДС}_{\text{сн}}}{\text{НДС}_{\text{о}_\text{м}}} > M.$$

Таким образом, при $M > \frac{\text{НДС}_{\text{о}_\text{р}} - \text{НДС}_{\text{сн}}}{\text{НДС}_{\text{о}_\text{м}}} \times C$,

выгоднее применять общеустановленные ставки НДС, имея право на вычет по материальным и приравненным к ним ресурсам.

При

$$M < \frac{\text{НДС}_{\text{о}_\text{р}} - \text{НДС}_{\text{сн}}}{\text{НДС}_{\text{о}_\text{м}}} \times C$$

выгоднее применять пониженную ставку НДС, не имея права на вычет.

Произведенные расчеты показывают, что влияющая на принятие решений о ставке НДС доля материальных и приравненных к ним ресурсов находится в диапазоне от 75 до 30%. При этом, чем больше размер общеустановленных ставок НДС у налогоплательщика, тем выше эта доля.

Также следует отметить, что в п. 8 Методических рекомендаций по НДС справедливо указывается, что критерием выбора общеустановленных или пониженных ставок НДС является вид налогоплательщика, покупающего в основном (заказывающего) реализуемые налогоплательщиком, работающим на УСН, товары, работы, услуги. Если это организации и ИП, осуществляющие деятельность, облагаемую НДС (иным словами, налогоплательщик работает в цепочке продвижения продукции, работ услуг до конечного потребителя), выгоднее применять общеустановленные ставки. Если же налогоплательщик реализует свои товары конечным потребителям, в том числе физическим лицам, либо экономическим субъектам, освобожденным от исполнения обязанностей налогоплательщиков НДС или осуществляющим операции, не подлежащие налогообложению (освобожденные от налогообложения), выгоднее применение пониженных ставок НДС на УСН.

Причем мнимый характер льгот по НДС автор настоящей статьи отмечал еще в 2002 г. при защите своей докторской диссертации, а соответствующие примеры включены в его учебник «Налоговое планирование» [17 с. 345]. Данный критерий является дополнительным (как говорится «из двух зол следует выбирать наименьшее»), и пониженные ставки в наименьшей степени выгодны при работе не с конечными потребителями, так как покупатели смогут предъявить к вычету меньшую сумму НДС (5 или 7%).

ВЫВОДЫ

Ориентируясь на содержащиеся в статье расчеты и модель, на практике налогоплательщикам УСН целесообразно осуществить более точные исчисления исходя из конкретных особенностей своей

деятельности: кодов ОКВЭД; наличия облагаемых и необлагаемых операций; наличия операций, облагаемых по ставке 0% и других аспектов. Крайне важно помнить, что принимаемые решения по НДС должны быть максимально привлекательны для потребителей, так как в противном случае развитие бизнеса ставится под сомнение. Также следует учитывать то обстоятельство, что решение о применении пониженных ставок НДС нельзя менять в течение 12 последовательных месяцев, а решение по использованию общеустановленных ставок можно корректировать.

Так как проблематика УСН тесно связана с дроблением бизнеса [18], то это также необходимо учитывать при принятии решения о выборе того или иного варианта исчисления и уплаты НДС.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ / REFERENCES

1. Майбуров И.А., Агарков Г.А., Алексеев И.А., Балацкий Е.В., Барулин С.В., Иванов Ю.Б. Налоговые реформы. Теория и практика. Монография. Майбуров И.А., Иванов Ю.А., ред. М.: ЮНИТИ-ДАНА; 2015. 463 с.
Mayburov I.A., Agarkov G.A., Alekseev I.A., Balatsky E.V., Barulin S.V., Ivanov Yu.B. Tax reforms. Theory and practice. Monograph. Mayburov I.A., Ivanov Yu.A., eds. Moscow: UNITY-DANA; 2015. 463 p. (In Russ).
2. Евстигнеев Е.Н., Викторова Н.Г. Будущее российской налоговой системы. *Известия Дальневосточного федерального университета. Экономика и управление*. 2018;86(2):5–15.
Evstigneev E.N., Viktorova N.G. The future of the Russian tax system. *Izvestiya Dal'nevostochnogo federal'nogo universiteta. Ekonomika i upravlenie = Bulletin of the Far Eastern Federal University. Economics and Management*. 2018;86(2):5–15. (In Russ.).
3. Saadia Kouroub, Lahcen Oubdi. Tax planning: Theory and modeling. *Journal of Applied Business, Taxation and Economics*. 2022;1(6):594–613. DOI: 10.54408/jabter.v1i6.100
4. Barbara Bryniarski End-of-year financial and tax considerations. *Journal of Accountancy*. 2023. URL: <https://www.journalofaccountancy.com/news/2023/dec/end-of-year-financial-and-tax-considerations.html>.
5. Dave Strausfeld, J.D. Using behavioral science in a financial-planning practice. *Journal of Accountancy*. 2024. URL: <https://www.journalofaccountancy.com/news/2024/sep/using-behavioral-science-in-a-financial-planning-practice.html/>
6. Loso Judijanto, Rina Nopianti, Prastika Suwandi Tjeng, Al-Amin. Tax planning strategies for small and medium enterprises. *International Journal of Social and Education (INJOSEDU)*. 2024;1(4):1046–1061.
7. Ermida Fermiana Sonbay, Ali Djamhuri, Zaki Baridwan. Tax planning value added tax (vat) and article 4 (2) tax on income in Indonesia. *International Research Journal of Business Studies*. June 2022;15(1):53–62. DOI:10.21632/irjbs.15.1.53–62
8. Вылкова Е.С. Энциклопедия управления налогообложением экономических субъектов. Том 1 Теоретические основы. СПб.: Издательство СПбГЭУ; 2017. 339 с.
Vylkova E.S. Encyclopedia of Management of taxation of economic subjects. Volume 1 Theoretical Foundations. St. Petersburg, SPb: SUE Publ.; 2017. 339 p. (In Russ).
9. Цепилова Е.С. Концепция налогового планирования в хозяйствующих субъектах. *Международный бухгалтерский учет*. 2015;389(47):41–50.
Tsepilova E.S. Concept of tax planning in economic entities. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet = International accounting*. 2015;389(47):41–50. 2015. (In Russ).
10. Цепилова Е.С. Система контроля налоговых обязательств хозяйствующих субъектов. Монография. М.: Вузовская книга; 2013. 160 с. (глава 2 «Налоговое планирование»)
Tsepilova E.S. System of control of tax liabilities of economic entities. Monograph. Moscow: Vuzovskaya kniga Publ.; 2013. 160 p. (Chapter 2 “Tax Planning”). (In Russ).

11. Механизмы и эффекты преференциального налогообложения юридических лиц. Монография для магистрантов, обучающихся по программам направлений «Экономика», «Государственный аудит» и «Финансы и кредит». Майбуров И.А. ред. М.: ЮНИТИ-ДАНА; 2024. 352 с.
Mechanisms and effects of preferential taxation of legal entities. Monograph for undergraduates studying in the programs of “Economics”, “Public Audit” and “Finance and Credit”. Maiburov I.A., ed. Moscow: UNITY-DANA; 2024. 352 p. (In Russ).
12. Львова Н.А., Покровская Н.В., Воронова Н.С. Концепция финансовых парадоксов: предпосылки становления и траектории развития. *ЭКО*. 2017;516(6):164–177.
Lvova N.A., Pokrovskaya N.V., Voronova N.S. The concept of financial paradoxes: Prerequisites for the formation and trajectories of development. *JeKO = ECO*. 2017;516(6):164–177. (In Russ).
13. Слепнева Л.Р. Уменьшение налоговых и других обязательных платежей в сфере малого бизнеса: проблемы и решения. *Вестник Бурятского государственного университета. Серия: Экономика. Право*. 2014;(2):98–101.
Slepneva L.R. Reduction of tax and other obligatory payments in the sphere of small business: Problems and solutions. *Vestnik Burjatskogo gosudarstvennogo universiteta. Serija: Ekonomika. Pravo = Bulletin of Buryat State University. Series: Economics. Right*. 2014;(2):98–101. (In Russ).
14. Слепнева Л.Р. Специальные налоговые режимы: фискальная роль и регулирующее значение для развития малого бизнеса. *Известия Иркутской государственной экономической академии*. 2015;25(5):812–817.
Slepneva L.R. Special tax regimes: Fiscal role and regulatory significance for the development of small business. *Izvestija Irkutskoj gosudarstvennoj jekonomicheskoy akademii. = Proceedings of the Irkutsk State Economic Academy*. 2015;25(5):812–817. (In Russ).
15. Журавлева И.А. Агрессивное планирование НДС: российский и зарубежный опыт. *Аудит и финансовый анализ*. 2017;(3–4):32–37.
Zhuravleva I.A. Aggressive planning of VAT: Russian and foreign experience. *Audit i finansovij analiz = Audit and financial analysis*. 2017;(3–4):32–37. (In Russ).
16. Бутузова А.С. Планирование налога на добавленную стоимость. *Экономика и бизнес: теория и практика*. 2018;(5–1):34–36.
Butuzova A.S. Planning of value added tax. *Ekonomika i biznes: teorija i praktika = Economics and Business: Theory and Practice*. 2018;(5–1):34–36. (In Russ).
17. Вылкова Е.С. Налоговое планирование. М.: Издательство Юрайт; 2011. 660 с.
Vylkova E.S. Tax planning. Moscow: Yurayt Publishing House; 2011. 660 p. (In Russ).
18. Синенко О.А., Митрофанов Т.П. Выявление признаков «дробления бизнеса» на территориях с особым экономическим статусом Дальнего Востока. *Финансовый журнал*. 2021;13(3): 88–103.
Sinenko O.A., Mitrofanov T.P. Identification of signs of “fragmentation of business” in territories with special economic status of the Far East. *Finansovij zhurnal = Finance Magazine*. 2021;13(3): 88–103. (In Russ).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

Елена Сергеевна Вылкова — доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры экономики, Северо-Западный институт управления РАНХиГС, Санкт-Петербург, Россия

Elena S. Vylkova — Dr. Sci. (Econ.), Prof., Prof. of Departments of Economics, Northwestern Institute of Management, RANEPА, St. Petersburg, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-3736-9683>

vylkova-es@ranepa.ru

Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.

Conflicts of Interest Statement: The author has no conflicts of interest to declare.

Статья поступила 07.12.2024; принята к публикации 22.01.2025.

The article was received 07.12.2024; accepted for publication 22.01.2025.

Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.

The author read and approved the final version of the manuscript.