

**РЕФОРМИРОВАНИЕ НДС И СПЕЦИАЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ РЕЖИМОВ,
ГАРМОНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ****Тахир Габдрашитович ДАВЛЕТШИН**

директор ООО «Буровые и нефтепромысловые насосы», Казань, Российская Федерация
shentmz@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0002-7714-5182>
SPIN-код: 9864-6843

История статьи:

Рег. № 721/2019
Получена 12.11.2019
Получена в доработанном
виде 13.01.2020
Одобрена 27.01.2020
Доступна онлайн
28.02.2020

УДК 336.221.24

JEL: H20, H21, H25, H30,
K34**Ключевые слова:**

гармонизация налоговых
режимов, реформирование
НДС, упрощенная система
налогообложения,
специальные налоговые
режимы

Аннотация

Предмет. Проблемы гармонизации налоговых режимов и реформирования специальных налоговых режимов.

Цели. Разработка направлений совершенствования системы налогов, гармонизации ОСНО и специальных налоговых режимов, вовлечения субъектов предпринимательства, применяющих специальные налоговые режимы, в оборот НДС.

Методология. Использованы методы логического анализа и синтеза, индукции и дедукции.

Результаты. Предложена концепция гармонизации ОСНО и УСН и ЕСХН с признанием последних плательщиками НДС, в том числе введение упрощенного режима налогообложения НДС путем установления эффективной (расчетной) ставки НДС в зависимости от вида деятельности. Обоснована необходимость объединения УСН и ЕСХН, ограничение предельного дохода для применения специальных налоговых режимов.

Выводы. Предпосылки, которые обусловили введение специальных налоговых режимов УСН, ЕСХН, ЕНВД, не актуальны сегодня, необходим новый взгляд на специальные налоговые режимы в условиях цифровизации налоговой системы. Применение упрощенного порядка налогообложения НДС, как на УСН и ЕСХН, так и на ОСНО, стирает грани между ОСНО и УСН, способствует широкому применению ОСНО малым бизнесом производственной сферы. Признание плательщиков УСН плательщиками НДС, усовершенствование ОСНО и реформирование НДС с помощью введения упрощенного режима налогообложения НДС приведут к созданию единой гармонизированной системы налогов, в которой соблюдены основные принципы налогообложения: всеобщности, равенства, нейтральности, справедливости и соразмерности налогообложения.

Область применения. Результаты могут быть использованы в законотворческой деятельности по реформированию налоговой системы.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2019

Для цитирования: 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/fc.26.2.380>

Введение

Появление упрощенной налоговой системы в России в 1996 г. и ее широкое распространение привели к тому, что в стране стали параллельно функционировать две системы налогов: общая система налогообложения с НДС и упрощенная налоговая система без НДС, со значительной разницей в уровне налогообложения и в объеме отчетности [1]. Причем УСН

появилась не как развитие и адаптация действующей на тот момент системы налогов к особенностям налогообложения и налогового администрирования малого бизнеса, а как альтернатива ей, без необходимого согласования (гармонизации).

Несовершенство Федерального закона от 29.12.1995 № 222-ФЗ «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства»

(далее — Закон № 222-ФЗ) вкупе с недоработками Закона РФ от 06.12.1991 № 1992-I «О налоге на добавленную стоимость», (далее — Закон № 1992-I) создали противоречивую систему налогов, что в свою очередь предопределило введение не гармонизированных с ОСНО специальных налоговых режимов (далее — СНР) в Налоговый кодекс РФ.

Причины нерешенности проблемы гармонизации налоговых режимов лежат в неопределенности экономической и правовой сущности НДС в Законе № 1992-I и в последующем в гл. 21 НК РФ «Налог на добавленную стоимость» [1, 2]. В результате НДС трактуется как налог на добавленную стоимость, и это заблуждение, которое не преодолено по сей день, является причиной непродуманных и необоснованных освобождений от обязанности плательщика НДС, которые являются основной причиной отсутствия гармонизации налоговых режимов.

В России, как и в ЕС, НДС не является налогом на добавленную стоимость, а есть налог на конечное потребление или же налог на непредпринимательские покупки, взимаемые «в форме НДС»¹ [2]. Налогоплательщики по всей цепочке движения товаров (работ, услуг) являются де-факто налоговыми агентами, для которых НДС должен быть в идеале налогом нейтральным. Налогоплательщик уплачивает в бюджет сумму налога, равную разнице между НДС исходящего и входящего (налоговый вычет), тем самым достигается возможность переложения налога на конечного потребителя и нейтральность налога для предпринимателя. Экономическая сущность НДС как налога на конечное потребление, нейтральность НДС, переворачивают всю конструкцию «освобождений от обязанности плательщика НДС»: освобождение от НДС, которое подается как основное преимущество перехода на СНР, несостоятельно, так как НДС должен быть нейтрален, то есть бизнес освобожден от НДС априори. Освобождение

от обязанности плательщика НДС в соответствии с действующим законодательством не «освобождает от НДС», поскольку значительную часть НДС налогоплательщик уплачивает при приобретении материальных ресурсов, и эта часть относится на затраты. А при реализации товаров (работ, услуг) не конечному потребителю, а покупателю, применяющему ОСНО, операция облагается дополнительно налогом с оборота² [1] согласно подп. 1 п. 5 ст. 173 НК РФ, который гласит: сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется следующими лицами в случае выставления ими покупателю счета-фактуры с выделением суммы налога лицами, не являющимися налогоплательщиками, или налогоплательщиками, освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога.

Таким образом, с одной стороны, введение СНР без гармонизации с ОСНО привело к нарушению нейтральности НДС и дискредитации института НДС в российском налоговом законодательстве, с другой стороны, несовершенство и недостатки гл. 21 НК РФ ставят в неконкурентное положение налогоплательщиков, применяющих СНР, провоцирует их к уклонению от налогообложения через услуги фирм-однодневок.

Также в законодательстве недостаточно внимания уделено систематизации СНР, разграничению сфер их применения. Тренд на увеличение порога дохода для применения УСН и введение новых режимов без необходимой проработки продолжается — первые шаги становления налога на профессиональный доход³ (далее — НПД) также показывают отсутствие гармонизации с действующими налоговыми режимами.

² Давлетшин Т.Г. Реформирование главы 21 Налогового кодекса РФ: от НДС к НТУ // *Финансы и кредит*. 2017. Т. 23. № 32. С. 1930—1943.
URL: <https://doi.org/10.24891/fc.23.32.1930>

³ Федеральный закон от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» в городе федерального значения Москве, в Московской и Калужской областях, а также в Республике Татарстан (Татарстан)».

¹ Давлетшин Т.Г. Реформирование главы 21 Налогового кодекса РФ: от НДС к НТУ // *Финансы и кредит*. 2017. Т. 23. № 32. С. 1930—1943.
URL: <https://doi.org/10.24891/fc.23.32.1930>

Таким образом, реформирование НДС и СНР, гармонизация налоговых режимов, систематизация и разграничение СНР — задача комплексная, перезревшая и не терпящая отлагательства.

Для анализа истоков проблемы необходимо обратиться к истории возникновения СНР и становления системы налогов России.

Эволюция и общая характеристика специальных налоговых режимов

Российская налоговая система создавалась на базе передового опыта зарубежных стран.

Однако уже первые годы действия налоговой системы показали, что заимствованная на Западе система налогов в России не эффективна в части налогообложения малых форм хозяйствования, что было связано с отсутствием необходимых компетенций у миллионов предпринимателей и технических средств, большими издержками на ведение бухгалтерского учета и отчетности. Значительную роль играло также отсутствие у населения традиции платить налоги, правовой нигилизм, при отсутствии реальных возможностей налогового администрирования⁴ [3].

Закон № 222-ФЗ ввел налоговый режим, который значительно упростил отчетность малых предприятий. Далее были введены единый налог на вмененный доход⁵ (ЕНВД), еще более облегченный налоговый режим для налогоплательщиков, где налоговый контроль неэффективен из-за сложностей учета и администрирования, и единый сельскохозяйственный налог⁶ (ЕСХН), который предусматривал налогообложение сельхозтоваропроизводителей по кадастровой стоимости земельного участка.

⁴ Пансков В.Г. *Налоги и налогообложение: теория и практика*. М.: Юрайт, 2011. 680 с.

⁵ Федеральный закон от 31.07.1998 № 148-ФЗ «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности».

⁶ Федеральный закон от 29.12.2001 № 187-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах».

Все эти режимы предусматривали замену уплаты части установленных законодательством Российской Федерации федеральных, региональных и местных налогов и сборов уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности организаций за отчетный период, или же кадастровой стоимости земельного участка в случае с ЕСХН. Уплата единого налога заменяла налог на прибыль организаций или доход индивидуального предпринимателя, НДС, налог на имущество. Также СНР предоставляла определенные льготы по страховым взносам в социальные фонды (последние часто менялись).

Однако законодатель, вводя новые налоговые режимы, не предусмотрел их гармонизацию с действующими налогами и режимами, что свойственно как УСН согласно Закону № 222-ФЗ, так и СНР в Налоговом кодексе РФ.

Так, п. 1 ст. 1 Закона № 222-ФЗ гласит: «Упрощенная система налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства — организаций и индивидуальных предпринимателей применяется наряду с принятой ранее системой налогообложения, учета и отчетности, предусмотренной законодательством Российской Федерации». В тексте Закона № 222-ФЗ нет упоминания о гармонизации двух систем налогообложения, правовой вакуум был заполнен постановлением Правительства РФ от 29.07.1996 № 914 «Об утверждении порядка ведения журналов учета счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость». Постановлением для расчета налога на добавленную стоимость установлен зачетный метод по счетам (счет-фактурный, invoice-credit system), что является основным признаком введения налога на конечное потребление, что также означало введение налога с оборота на операции между налогоплательщиками на ОСНО и на УСН: покупатели на ОСНО дальше не могли ставить на вычет сумму НДС по товарам (работам, услугам), приобретенным у продавцов на УСН. Это положение перешло в НК РФ в форме подп. 1 п. 5 ст. 173 НК РФ, вводящем

налог с оборота на операции между налогоплательщиками на ОСНО и на СНР⁷ [1].

Аналогично с Законом № 222-ФЗ в ст. 346.1 НК РФ «Общие условия применения системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей», в ст. 346.11 НК РФ «Общие положения (Упрощенная система налогообложения)», в ст. 346.26 НК РФ «Общие положения (Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности)», в ст. 346.43 НК РФ «Общие положения (Патентная система налогообложения)» утверждается, что эти специальные налоговые режимы применяются наряду с общей системой налогообложения и иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах».

Первые шаги становления налога на профессиональный доход (НПД) подтверждают, что законодательство также не предусматривает гармонизацию данного режима с другими налогами и налоговыми режимами, эта проблема только начинает обсуждаться, хотя она была из разряда очевидных и были все возможности прописать их в законе, что свидетельствует о низком качестве законотворческой деятельности. По происшествии девяти месяцев после введения НПД министр финансов А. Силуанов заявил, что ФНС обяжет компании выплачивать страховые взносы и НДФЛ за привлеченных к работе самозанятых с 2020 г.⁸, а также предложил ограничить перечень профессий, по которым можно зарегистрироваться в качестве самозанятого.

Несмотря на декларации о том, что введение СНР направлено на создание более благоприятных экономических и финансовых условий деятельности субъектов, относящихся к сфере малого предпринимательства, сельскохозяйственных товаропроизводителей,

преимущества их применения реализуются только в сфере розничной торговли и оказания услуг населению.

Анализ финансовых результатов предприятий, применяющих УСН и ЕСХН, показывают, что они не предоставляют льготного режима налогообложения для малых предприятий, реализующих товары (работы, услуги) не конечным потребителям, а предприятиям на ОСНО, наоборот, ухудшают их. В результате того, что при применении СНР НДС по приобретенным материальным ресурсам относится на затраты, другие льготы, если они имеются, незначительны, цена продукции на 20% (10%) (ставку НДС) ниже цены на ОСНО, применение СНР приводит к значительному ухудшению финансовых результатов [4].

Отсутствие приемлемого налогового режима является одной из главных причин, почему не развивается малый бизнес производственной сферы, устранение которой затягивается уже третье десятилетие.

Вместо того чтобы разобраться в корне проблемы и устранить недоработки и недостатки НК РФ, гармонизовать налоговые режимы, решить проблему двойного налогообложения НДС, законодатель идет по пути увеличения финансовых порогов УСН, с 2017 г. на УСН можно работать при доходе до 150 млн руб. (лимит для перехода — 112,5 млн руб.). При таких условиях упрощенная система становится инструментом поддержки не столько малых предприятий, сколько корпоративного сектора, ориентированного на конечного потребителя (розничная торговля и услуги населению), усугубляя проблемы реального малого бизнеса, при этом увеличение порога преподносится как одна из мер государственной поддержки малого бизнеса. Авторы [5] приходят к выводу о том, что специальные налоговые режимы, такие как УСН и 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.

⁷ Давлетшин Т.Г. Реформирование главы 21 Налогового кодекса РФ: от НДС к НТУ // *Финансы и кредит*. 2017. Т. 23. № 32. С. 1930—1943.

⁸ А. Силуанов «Работодателей обяжут доплачивать налоги при использовании самозанятых». URL: <https://rg.ru/2019/10/23/rabotodatelej-obiazhut-doplachivat-nalogi-pri-ispolzovanii-samozaniatyh.html>

Предоставление дополнительных льгот на СНР состоявшимся предпринимателям с оборотами в десятки и сотни миллионов рублей без гармонизации налоговых режимов приводит к нарушению принципа всеобщности и равенства налогообложения, несет коррупционные последствия, провоцирует предпринимателей к налоговым правонарушениям, что разрушает свободную конкуренцию на рынке, еще более усугубляя положение реального малого бизнеса.

Развитие цифровых технологий позволяет предпринимателям с доходом 10–150 млн руб. наладить бухгалтерский учет, перейти на ОСНО и не обращаться к серым схемам уклонения от налогообложения, на что подталкивает существование СНР с необоснованными и непродуманными освобождениями. Проблемы в налоговой сфере у тех предпринимателей, кто на старте, когда обороты единицы млн руб., или даже меньше, у которых нет финансовых возможностей для содержания квалифицированной бухгалтерии для применения ОСНО. Кроме этого, зачастую у мелких налогоплательщиков поставщиками материальных ресурсов являются микропредприятия и/или индивидуальные предприниматели, применяющие СНР, то есть оснований для налогового вычета при действующем налоговом законодательстве у них нет даже при наличии квалифицированной бухгалтерии. НК РФ поставил барьер на пути развития микропредприятий в виде налога с оборота по ставке 20% (10%), который не может быть преодолен никакими другими льготами.

Поэтому нужны кардинальные меры по вовлечению в оборот НДС малого бизнеса на старте, что требует реформирования НДС и специальных налоговых режимов.

В результате многолетнего обсуждения в последние годы в законодательном регулировании СНР произошли два события, которые трудно переоценить: признание плательщиков ЕСХН плательщиками НДС⁹ и

отмена ЕНВД с 1 января 2021 г.¹⁰. Внедрение онлайн-касс сделало нецелесообразным поддержание режима ЕНВД, так как появилась возможность контролировать доходы налогоплательщиков, применяющих этот налоговый режим, и облагать налогом непосредственно их в рамках УСН или ОСНО. Таким образом, развитие цифровых технологий привело к естественному отмиранию ЕНВД.

В соответствии с Законом № 335-ФЗ с 2019 г. прекратила действие норма ст. 346.1 НК РФ абз. 3, согласно которой плательщики ЕСХН были освобождены от уплаты НДС. Закон № 335-ФЗ отменил освобождение от обязанности плательщика НДС сельхозтоваропроизводителей, применяющих ЕСХН, что может и должно получить распространение и для УСН.

Отмена ЕНВД и признание плательщиков ЕСХН плательщиками НДС открывает возможности дальнейшего реформирования системы налогов, снимает психологические барьеры, связанные «незыблемостью» СНР и с освобождением от НДС в рамках СНР, которое подавалось как основное достоинство СНР. Решение проблемы вовлечения налогоплательщиков, применяющих СНР, в оборот НДС наконец сдвинулось с места, хотя нововведения Закона № 335-ФЗ не очень существенные. Необходимо дальнейшее развитие законодательства по вовлечению микробизнеса в оборот НДС¹¹.

Актуальна ли замена отдельных налогов единым налогом?

При введении УСН и других специальных налоговых режимов в НК РФ законодатель руководствовался следующими принципами:

Российской Федерации» (далее — Закон № 335-ФЗ).

¹⁰ Федеральный закон от 02.06.2016 № 178-ФЗ «О внесении изменений в статью 346.32 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и статью 5 Федерального закона «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 26 Федерального закона «О банках и банковской деятельности».

¹¹ *Давлетшин Т.Г.* Единый сельскохозяйственный налог с НДС. Проблемы гармонизации // *Финансы и кредит*. 2019. Т. 25. № 9. С. 2109–2124.
URL: <https://doi.org/10.24891/fc.25.9.2109>

⁹ Федеральный закон от 27.11.2017 № 335-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты

- невозможность администрирования отдельных налогов;
- сложность учета и отчетности для налогоплательщиков.

Несмотря на большое количество налогов, акцизов, взносов, сборов, пошлин и иных обязательных платежей, предусмотренных НК РФ, для общераспространенных видов предпринимательской деятельности МСП представляются актуальными восемь из них: НДС, налог на прибыль (на доход для индивидуальных предпринимателей), имущественные налоги (налог на имущество, налог на землю, транспортный налог), НДПИ, НДФЛ, акцизы, налоги, взимаемые в рамках специальных налоговых режимов, отчисления в социальные фонды.

Специальные налоговые режимы УСН, ЕНВД и ЕСХН освобождают от исчисления и уплаты трех из них и заменой их на единый налог: налога на прибыль организаций (на доход для индивидуальных предпринимателей), НДС, налога на имущество и предоставляют определенные льготы по взносам в социальные фонды.

Введение УСН в 1996 г. и затем других специальных налоговых режимов было связано со сложностями обложения обычными налогами определенных видов деятельности или определенных доходов. Введение упрощенной системы налогообложения 25 лет назад происходило при отличном от сегодняшнего уровне технических возможностей и развитости налогового законодательства. Цифровизация экономики и всей жизни внесла значительные изменения в бухгалтерскую и налоговую отчетность, то, что казалось сложным четверть века назад, сегодня делает компьютер автоматически. При этом сдерживающим фактором развития цифровизации учета и отчетности выступает несовершенство налогового законодательства, а не технологии.

Необходимо отметить, что некоторые из декларированных преимуществ СНР изначально нарушали и нарушают основные принципы налогообложения — всеобщности, равенства, нейтральности, справедливости и

соразмерности налогообложения. Некоторые давали возможность уклонения от налогообложения, например, освобождение от налога на имущество, или же попирали социальные права трудящихся — льготы по взносам в социальные фонды.

Льгота по отчислениям в социальные фонды для крестьянских (фермерских) хозяйств (КФХ) и ИП приводили и приводят к тому, что работники теряли стаж работы и пенсионные накопления. Несмотря на то что в настоящее время эти вопросы частично урегулированы, де-факто ИП и члены КФХ обречены на низкие пенсии, поэтому данная льгота не может являться целесообразной.

Непродуманные и необоснованные освобождения от НДС создали целую индустрию фирм-однодневок, которые стали неотъемлемой частью экономики¹².

Значительная часть предпосылок введения упрощенной системы налогообложения четверть века назад сегодня является неактуальной. В настоящее время наиболее очевидной кажется необходимость возврата налога на имущество и НДС в специальные налоговые режимы УСН и ЕСХН.

Так, в последние годы произошли изменения в сфере имущественного налогообложения в русле международных практик. Эти изменения коснулись: земельных участков (гл. 31 НК РФ «Земельный налог»), налога на имущество юридических лиц (гл. 30 НК РФ «Налог на имущество юридических лиц») и имущества физических лиц (гл. 32 НК РФ «Налог на имущество физических лиц»). В результате налоговая база определяется как кадастровая стоимость земельных участков и недвижимости.

Переход на уплату налога на имущество по кадастровой стоимости, простота расчета налога делают нецелесообразным включение налога в перечень освобождений в рамках СНР, в том числе ЕСХН. Необходимо отметить, что ЕСХН начинался с единого налога на основе кадастровой стоимости

¹² Давлетшин Т.Г. Реформирование главы 21 Налогового кодекса РФ: от НДС к НТУ // *Финансы и кредит*. 2017. Т. 23. № 32. С. 1930–1943.

земельного участка. Если законодатель считает целесообразным предоставлять льготы по налогу на имущество, это целесообразно делать в рамках соответствующих законов об имущественном налогообложении путем установления льготных ставок налогообложения, например, для объектов, используемых в сельскохозяйственном производстве, и/или для микропредприятий до определенного порога стоимости.

В связи с развитием информационных технологий, введением электронного документооборота, в том числе электронных счетов-фактур, запуска с 2015 г. автоматизированной системы контроля за уплатой НДС (АСК НДС-2) появилась возможность охватить 100% контрагентов, выписывающих счета-фактуры, и оперативно выявлять разрывы в цепочках контрагентов.

Освобождение от обязанности плательщика НДС не только превращает предпринимателя в плательщика НДС (при приобретении материальных ресурсов, которые далее относятся на затраты) вместо налогового агента де-факто, но и вводит налог с оборота на операции между налогоплательщиками на ОСНО и СНР¹³ [1]. Реформирование НДС, разработка мер по вовлечению в оборот НДС субъектов МСП, без которого не может быть развития экономики в целом, является первоочередной задачей.

Таким образом, значительная часть предпосылок, имевшихся в период принятия УСН и СНР, препятствовавших учету и отчетности, налоговому администрированию, устранены, кроме проблематики НДС на концептуальном уровне, на которую необходимо обратить особое внимание.

Реформа НДС и специальные налоговые режимы. Институт освобождения от НДС

В первые годы становления налоговой системы России самые значительные трудности возникли при администрировании

НДС, введенного на территории Российской Федерации с 1 января 1992 г. [6, 7].

УСН и другие СНР были удобны малому бизнесу, но их введение в систему налогов создало проблему в администрировании НДС, что породило массовое уклонение от налогообложения путем создания фирм-однодневок. Налогоплательщики массово выбирали и выбирают СНР с низким уровнем налогообложения, далее с целью избежать налога с оборота на операции между налогоплательщиками на ОСНО и СНР создают фирмы-прокладки, как бы применяющие ОСНО, из которых товары (работы, услуги) выходят с НДС. До появления автоматизированной системы контроля НДС (АСК НДС-2) эта проблема была неразрешимой [6, 8–11].

С запуском АСК НДС-2 в 2015 г. появилась возможность охватить 100% контрагентов, выписывающих счета-фактуры и оперативно выявлять разрывы в цепочках контрагентов. Однако усиление контроля без гармонизации ОСНО и СНР привело не только к уходу в тень, но и к значительному спаду деловой активности. Поэтому необходимо усовершенствовать законодательство с целью обеспечить вовлечение в оборот НДС микропредприятий с незначительными доходами, что требует пересмотра института освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС в специальных налоговых режимах.

Если освобождение от НДС на СНР в стадии реализации конечному потребителю — обычная льгота для налогоплательщика и частичное перераспределение части НДС в пользу регионального и/или местного бюджетов, то освобождение от НДС в середине или начале цепочки производства и обращения товара является де-факто бюджетной поддержкой — государство отказывается в пользу налогоплательщика от уже уплаченного конечным потребителем или государством (возмещенного из бюджета) НДС. Особое внимание должно быть уделено реальному освобождению от НДС в середине и начале цепочки производства и обращения

¹³ Давлетшин Т.Г. Реформирование главы 21 Налогового кодекса РФ: от НДС к НТУ // *Финансы и кредит*. 2017. Т. 23. № 32. С. 1930—1943.

товара, надо предоставлять эту льготу только микропредприятиям в приоритетных отраслях экономики или же предприятиям с особыми условиями труда¹⁴.

Закон № 1992-I не предусматривал освобождения от НДС. В результате многочисленных поправок в НК РФ, предельное значение дохода, при котором можно применять УСН, составляет 150 млн руб., то есть около 2 млн евро, ЕСХН без НДС — 90 млн руб., или около 1,3 млн евро (в развитых экономиках 25—75 тыс. евро). Очевидно, предприятие с выручкой даже 10 млн руб. не может реализовывать свою продукцию конечному потребителю, кроме предприятий розничной торговли. В розничной торговле и сфере оказания услуг населению переход на УСН или ЕНВД дает значительную экономию по налогам по сравнению с ОСНО, что не реализуется в производственной сфере [4].

Для малых предприятий, применяющих СНР и реализующих товары (работы, услуги) не конечным потребителям, а предприятиям на ОСНО, благодаря подп. 1 п. 5 ст. 173 НК РФ «освобождение» оборачивается налогом с оборота, что всегда выше НДС. При этом значительное количество предприятий, применяющих СНР, не реализуют свою продукцию и услуги конечным потребителям, что является косвенным подтверждением того, что значительная часть этих предприятий обращаются к услугам фирм-однодневок. При этом участники рынка единодушны насчет эффективности СНР, например, президент Российского зернового союза А. Злочевский в интервью сказал: «Если пресечь реализацию мошеннических схем, ЕСХН станет невыгодным для большинства сельхозпроизводителей, единый сельхозналог вредит рынку, именно он — источник серого оборота на рынке зерна»¹⁵.

Некоторые ученые видят решение проблемы на стыке ОСНО — СНР в вовлечении в оборот

по НДС налогоплательщиков на специальных налоговых режимах [8], или же реальное освобождение от НДС микропредприятий на ОСНО¹⁶. «Использование льгот по НДС должно быть правом, а не обязанностью компаний, которые применяют специальные налоговые режимы», — полагает директор департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России И. Трунин (ныне заместитель министра финансов)¹⁷.

Предложение И. Трунина было реализовано частично для сельскохозяйственных товаропроизводителей, применяющих ЕСХН в Законе № 335-ФЗ. Однако простое допущение налогоплательщиков, применяющих СНР, в оборот НДС не решает проблему вовлечения в него малых предприятий, так как это право труднореализуемо де-факто из-за сложности бухгалтерского учета и наличия поставщиков, применяющих СНР¹⁸.

Единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН) с НДС

Несмотря на то что государство пыталось создать для сельскохозяйственных товаропроизводителей механизм налогообложения, максимально учитывающий особенности их производства, ЕСХН вобрал в себя все недостатки упрощенной системы налогообложения, главное из которых — отсутствие гармонизации с ОСНО¹⁹ [8]. Хотя НДС для сельхозпроизводителя — налог с отрицательным знаком (из-за постоянного возмещения из бюджета), при переходе на ЕСХН п. 5 ст. 173 НК РФ вводит для них налог с оборота при реализации предприятиями, перерабатывающим сельхозпродукцию.

Закон № 335-ФЗ, в соответствии с которым с 1 января 2019 г. плательщики ЕСХН становятся плательщиками НДС, можно

¹⁴ Давлетшин Т.Г. Реформирование главы 21 Налогового кодекса РФ: от НДС к НТУ // *Финансы и кредит*. 2017. Т. 23. № 32. С. 1930—1943.

¹⁵ Минфин РФ поддерживает идею отменить единый сельхозналог. URL: <https://rynok-apk.ru/news/plants/12153.news>

¹⁶ Давлетшин Т.Г. Реформирование главы 21 Налогового кодекса РФ: от НДС к НТУ // *Финансы и кредит*. 2017. Т. 23. № 32. С. 1930—1943.

¹⁷ Использование льгот по НДС должно быть правом, а не обязанностью компаний. URL: http://old.minfin.ru/ru/press/speech/index.php?id_4=20484

¹⁸ Давлетшин Т.Г. Единый сельскохозяйственный налог с НДС. Проблемы гармонизации // *Финансы и кредит*. 2019. Т. 25. № 9. С. 2109—2124.

¹⁹ Там же.

считать одной из попыток решения проблемы двойного налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей путем их вовлечения в оборот НДС. Однако Закон № 335-ФЗ не решил проблемы гармонизации ОСНО и ЕСХН и встраивания налогоплательщиков, применяющих спецрежимы, в цепочку плательщиков НДС, так как действие этого закона ограничивается крупными налогоплательщиками, которые в основном применяют ОСНО. У них и так была возможность перейти на ОСНО, априори более предпочтительную для крупных сельскохозяйственных товаропроизводителей²⁰. Проблему встраивания в цепочку плательщиков НДС мелких сельхозтоваропроизводителей Закон № 335-ФЗ не решил, поскольку учет НДС для них представляет сложности финансовые и технические, связанные с особенностями ведения бизнеса.

Решение проблемы предложено в нашей работе²¹, где было предложено плательщиками НДС признать всех плательщиков ЕСХН независимо от размера дохода с освобождением от обязанности по исчислению и уплате НДС при доходе менее определенного порога. Обосновано значение этого порога в размере 8 млн руб. в год.

Для ведения бухгалтерского учета и отчетности, налогового администрирования, предлагается ввести налоговые терминалы, которые обеспечивают онлайн выставление счетов-фактур контрагентам и их дублирование в ФНС, отправки ветеринарных сертификатов «Меркурий», налоговой и другой отчетности.

В то же время в связи с изменениями в законодательстве представляется нецелесообразным наличие гл. 26.1, посвященной ЕСХН, в НК РФ, поскольку ЕСХН изначально не состоялся как единый сельскохозяйственный налог, он

является разновидностью УСН для сельхозтоваропроизводителей.

Поэтому, при реформировании СНР целесообразно отменить ЕСХН и присоединить его к УСН путем введения раздела «УСН — сельское хозяйство» в гл. 26.2 «Упрощенная система налогообложения».

Усилия по усовершенствованию налоговой системы применительно к малому бизнесу необходимо сосредоточить на ОСНО и УСН.

Упрощенная система налогообложения с НДС

Признание плательщиков ЕСХН плательщиками НДС, хотя законодательство еще требует доработки, определило вектор реформирования УСН — признание плательщиков УСН плательщиками НДС.

Если в случае с сельхозпроизводителями НДС — налог с отрицательным знаком и налоговая нагрузка на них уменьшается однозначно при переходе на ЕСХН с НДС, в случае с УСН с НДС положительный эффект косвенный:

- при реализации товаров (работ, услуг) покупателям, применяющим ОСНО, налог с оборота (подп. 1 п. 5 ст. 173 НК РФ) заменяется на НДС, что всегда меньше;
- себестоимость продукции уменьшается из-за того, что уплаченный при приобретении материальных ресурсов НДС ставится на вычет, а не относится на затраты;
- налогоплательщик становится равноценным участником рынка наряду с крупными предприятиями.

При признании плательщиков УСН плательщиками НДС по алгоритму Закона № 335-ФЗ, как и в случае с ЕСХН с НДС, нерешенной остается проблема мелких налогоплательщиков с доходом до 8 млн руб. (сумма завышенная, привязана к озвученной в ст. 145 НК РФ), у которых, с одной стороны, не всегда квалифицированно налажен бухгалтерский учет, с другой — поставщики зачастую — предприятия на СНР. Для

²⁰ Давлетшин Т.Г. Единый сельскохозяйственный налог с НДС. Проблемы гармонизации // Финансы и кредит. 2019. Т. 25. № 9. С. 2109–2124.

²¹ Там же.

последних предлагается введение режима реального освобождения от НДС до достижения определенного порога с отменой п. 5 ст. 173 НК РФ²². В случае с ЕСХН и УСН в сельском хозяйстве значение порога в 8 млн руб. не существенно для бюджета, так как при полноценном учете НДС у сельхозпроизводителя гарантированное возмещение из бюджета в размере 2–4% от дохода, и им выгодно переходить на ОСНО при меньших доходах, если не переходят — от этого поступления в бюджет только вырастут²³. Для видов деятельности, продукция которых облагается НДС по ставке 20%, возможно снижение порога реального освобождения от НДС до 3 млн руб. или же введение упрощенного режима налогообложения НДС с эффективной (расчетной) ставкой НДС до порога дохода 8 млн руб., после достижения которого налогоплательщик на УСН становится плательщиком НДС на общих основаниях²⁴, либо этот порог должен совпадать с порогом применения УСН, который обязательно должен быть снижен с сегодняшних 150 млн руб. по крайней мере в 10–20 раз.

Упрощенный режим налогообложения НДС

В связи с тем, что учет НДС в микропредприятиях с доходом в единицы миллионов рублей представляется сложным²⁵, вовлечение их в оборот НДС целесообразно путем введения механизма упрощенного режима налогообложения НДС, исчисляемого от дохода налогоплательщика по эффективной (расчетной) ставке в зависимости от вида деятельности. Возможно, упрощенный режим налогообложения НДС рассматривается как

переходный этап ко всеобщему применению НДС с развитием цифровых технологий.

Вовлечение в оборот НДС микропредприятий, применяющих УСН, дает возможность разработать специальную программу УСН-онлайн (по аналогии с приложением «Мой налог» для НПД), позволяющую автоматически формировать налоговую отчетность, а также отчеты перед социальными фондами, Росстатом и другими контролирующими органами. Введением налоговых терминалов для онлайн выставления счетов-фактур контрагентам и их дублирования в ФНС, отправки налоговой и другой отчетности (так же как и для ЕСХН), будет реализован механизм УСН-онлайн для микробизнеса производственной сферы²⁶.

При установлении эффективной (расчетной) ставки НДС целесообразно группировать налогоплательщиков УСН по видам деятельности, общераспространенным в малом бизнесе, определить эффективную (расчетную) ставку НДС исходя из средней по экономике по каждому виду деятельности с созданием программных продуктов:

- УСН розничная торговля;
- УСН производство;
- УСН услуги;
- УСН строительство;
- УСН сельское хозяйство — вместо ЕСХН;
- УСН ИТ-компании.

Предварительный расчет показывает, что эффективная ставка НДС варьируется от 0% для УСН — сельское хозяйство до 5–7% для других видов деятельности²⁷ [12–14]. Очевидно, при реализации данной концепции налогоплательщики на УСН должны выставлять покупателям счета-фактуры с выделенным НДС 20% (10%), тем самым они становятся полноправными участниками

²² Давлетшин Т.Г. Реформирование главы 21 Налогового кодекса РФ: от НДС к НТУ // *Финансы и кредит*. 2017. Т. 23. № 32. С. 1930–1943; Он же. Единый сельскохозяйственный налог с НДС. Проблемы гармонизации // *Финансы и кредит*. 2019. Т. 25. № 9. С. 2109–2124.

²³ Он же. Единый сельскохозяйственный налог с НДС. Проблемы гармонизации // *Финансы и кредит*. 2019. Т. 25. № 9. С. 2109–2124.

²⁴ Там же.

²⁵ Давлетшин Т.Г. Реформирование главы 21 Налогового кодекса РФ: от НДС к НТУ // *Финансы и кредит*. 2017. Т. 23. № 32. С. 1930–1943; Он же. Единый сельскохозяйственный налог с НДС. Проблемы гармонизации // *Финансы и кредит*. 2019. Т. 25. № 9. С. 2109–2124.

²⁶ Давлетшин Т.Г. Единый сельскохозяйственный налог с НДС. Проблемы гармонизации // *Финансы и кредит*. 2019. Т. 25. № 9. С. 2109–2124.

²⁷ Он же. Реформирование НДС и налогообложение строительной отрасли // *Финансы и кредит*. 2019. Т. 25. № 2. С. 458–479.

рынка, а производить уплату налога — по эффективной (расчетной) ставке автоматически при поступлении на счет денежных средств.

Упрощенный режим налогообложения НДС в рамках ОСНО. Эффективная ставка НДС для микробизнеса

В то же время вовлечение микропредприятий в оборот НДС по упрощенной схеме целесообразно начинать с ОСНО, где уже налажен электронный документооборот счетов-фактур между продавцом и покупателем. Также в НК РФ предусмотрено освобождение от НДС в соответствии со ст. 145 НК РФ, которое не работает из-за подп. 1 п. 5 ст. 173 НК РФ.

Вовлечение в оборот НДС микропредприятий целесообразно начать с введения механизма упрощенного режима налогообложения НДС по эффективной (расчетной) ставке в рамках ОСНО до определенного порога дохода, определенного НК РФ.

Нововведение сделает ОСНО действительно льготным режимом налогообложения для микробизнеса производственной сферы: в отличие от УСН применение ОСНО с упрощенным режимом обложения НДС (или же с освобождением от НДС) не потребует сложной процедуры перехода от ОСНО на УСН и обратно, а налоговый контроль будет осуществляться в связке с отчислениями в социальные фонды и уплатой НДФЛ, микропредприятие станет полноценным участником рынка наряду с крупными предприятиями.

Механизм реального освобождения от НДС микропредприятий в приоритетных отраслях, предложенный автором²⁸, предусматривает модернизацию ст. 145 НК РФ с учетом особенностей ведения бизнеса: предприятие ведет учет НДС, но освобождено от его уплаты в бюджет до достижения предельного значения дохода, установленного

законодателем (в настоящее время 2 млн руб. в квартал, 8 млн руб. в год) с отменой подп. 1 п. 5 ст. 173 НК РФ.

Необходимо отметить, что при вовлечении в оборот НДС плательщиков СНР подп. 1 п. 5 ст. 173 НК РФ станет неактуальным — приобретаемые материальные ресурсы поступят со счетом-фактурой с выделенным НДС или с чеком от онлайн-касс, где налоги уплачены в соответствии с НК РФ.

Если же законодатель посчитает порог дохода для освобождения от НДС 8 млн руб. в год завышенным, для общераспространенных видов деятельности МСП возможно снижение этого порога до 3 млн руб. (такие значения для освобождения в ЕС), далее установление промежуточного режима упрощенного режима налогообложения НДС по эффективной (расчетной) ставке до порога 8 млн руб., после достижения которого налогоплательщик становится плательщиком НДС на общих основаниях²⁹. Целесообразно установить этот порог равным предельной сумме дохода для признания налогоплательщика микропредприятием, который составляет сегодня 120 млн руб. со снижением по крайней мере в 10–15 раз, если законодатель действительно имеет намерения помогать реальному микробизнесу. Предприятие с доходом 120 млн руб. в России не является микропредприятием, и такая классификация губительна для бизнеса. Для унификации всех программ поддержки МСП необходимо пересмотреть постановление Правительства РФ от 04.04.2016 № 265 «О предельных значениях дохода от предпринимательской деятельности для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства», которым установлены критерии отнесения предприятий к микро — 120 млн руб. в год, малое — 800 млн руб. в год, среднее — 2 млрд руб. в год по доходу и количеству работающих в зависимости от отраслей экономики, которые не отражают реальные обороты микро-, малых и средних предприятий в РФ — необходимо по крайней мере на порядок (10—

²⁸ Давлетшин Т.Г. Реформирование главы 21 Налогового кодекса РФ: от НДС к НТУ // *Финансы и кредит*. 2017. Т. 23. № 32. С. 1930—1943; Он же. Единый сельскохозяйственный налог с НДС. Проблемы гармонизации // *Финансы и кредит*. 2019. Т. 25. № 9. С. 2109—2124.

²⁹ Давлетшин Т.Г. Единый сельскохозяйственный налог с НДС. Проблемы гармонизации // *Финансы и кредит*. 2019. Т. 25. № 9. С. 2109—2124.

15 раз) уменьшить пороговые значения для микро- и малых предприятий.

Перспективы УСН

Современный уровень развития технологий позволяет существенно упорядочить налоговое администрирование и одновременно повысить его эффективность как для налоговых органов, так и для налогоплательщиков.

С запуском АСК НДС-2 стала очевидной необходимость перехода налогоплательщиков на режимы налогообложения с НДС, что наряду с онлайн-кассами позволяет взять под контроль все хозяйственные операции, совершаемые в стране.

Решение проблематики НДС для микробизнеса, налог на имущество по кадастровой стоимости, в результате чего единственным предназначением УСН будет создание упрощенного порядка налогообложения доходов (или доходов минус расходы). Таким образом УСН из системы налогообложения трансформируется в упрощенный порядок или режим налогообложения доходов микропредприятий.

Конкуренцию УСН будет составлять ОСНО, в которой применение упрощенного режима налогообложения НДС и упрощенной формы бухгалтерского учета для малого бизнеса сделают ОСНО привлекательной, будет способствовать широкому применению ОСНО предприятиями МСП производственной сферы.

Представляется, в недалеком будущем УСН будет применяться только в сфере розничной торговли и оказания услуг населению микропредприятиями.

Выводы

Признание плательщиков УСН и ЕСХН плательщиками НДС, усовершенствование

ОСНО и реформирование НДС с введением упрощенного режима налогообложения НДС приведут к созданию единой гармонизированной системы налогов, в которой соблюдены основные принципы налогообложения: всеобщности, равенства, нейтральности, справедливости и соразмерности налогообложения.

С развитием цифровых технологий и возможностей администрирования отдельных налогов и сборов (НДС, имущественных налогов, НДФЛ и взносов в социальные фонды) целесообразно ограничить применение специальных налоговых режимов УСН и ЕСХН в пользу ОСНО, которая с механизмом упрощенной системы обложения НДС для микропредприятий, станет основным налоговым режимом для малого бизнеса производственной сферы.

Для достижения простоты и прозрачности системы налогов необходимо ограничить предельный доход для применения УСН 8—12 млн руб. (кроме розничной торговли и оказания услуг населению), строго регламентировать виды деятельности, в которых возможно применение каждого из СНР. Необходимо полностью запретить применение СНР в оптовой торговле.

Возможно, в перспективе УСН целесообразно оставить только для регулирования таких видов деятельности, как розничная торговля и оказание услуг населению, а также для специфических видов деятельности, где она нуждается в гармонизации с НПД.

Реформирование НДС и специальных налоговых режимов УСН и ЕСХН, в результате которого последние станут логическим продолжением ОСНО для малого бизнеса, завершат выстраивание единой, логически выверенной, гармонизированной системы налогов.

Список литературы

1. *Давлетшин Т.Г.* Нейтральность НДС и гармонизация налоговых режимов // *Налоговый Вестник*. 2015. № 10. С. 64—67. URL: <http://lexandbusiness.ru/view-article.php?id=6324>
2. *Шелкунов А.Д.* Принцип нейтральности НДС и подходы судебной практики // *Закон*. 2014. № 4. С. 159—164. URL: <http://lexandbusiness.ru/view-article.php?id=3687>
3. *Синельников С., Золотарева А., Шкребела Е. и др.* Проблемы налоговой системы России: теория, опыт, реформа. М.: ИЭПП, 2000. 1106 с.
4. *Туфетулов А., Давлетшин Т., Салмина С.* Анализ влияния спецрежимов на финансовые результаты малого бизнеса // *Налоговый Вестник*. 2014. № 10. С. 44—50.
5. *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. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/uproschennaya-sistema-nalogooblozheniya-i-edinyi-nalog-na-vmenennyi-dohod-tseli-problemy-perspektivy>
6. *Пансков В.Г.* Проблемы налогообложения добавленной стоимости // *Налоговый Вестник*. 2003. № 5. URL: <http://fin-buh.ru/text/67988-1.html>
7. *Казакова М., Кнобель А., Соколов И.* Качество администрирования НДС в странах ОЭСР и России. Реформирование российской системы взимания налога. М.: ИЭПП, 2010. 128 с.
8. *Пинская М.Р., Тихонова А.В.* Гармонизация НДС и единого сельскохозяйственного налога // *Белорусский экономический журнал*. 2015. № 3. С. 72—78.
9. *Пансков В.Г.* Возможные пути решения проблемы незаконного возмещения НДС // *Финансы*. 2011. № 8. С. 37—42. URL: <https://wiseeconomist.ru/poleznoe/68206-vozmozhnye-puti-resheniya-problemy-nezakonnogo-vozmeshheniya>
10. *Ручкина Г.Ф., Терехова Е.В.* Общие и проблемные аспекты правового регулирования налога на добавленную стоимость // *Юридический мир*. 2014. № 1. С. 44—50. URL: <https://wiselawyer.ru/poleznoe/64752-obshhie-problemnye-aspekty-pravovogo-regulirovaniya-naloga-dobavlennoyu>
11. *Сибиряков Н.А.* Налог на добавленную стоимость: основные условия для применения вычета по НДС // *Налоги*. 2015. № 2. С. 8—14.
12. *Каширина М.В.* Строительство: особенности налогообложения // *Экономика. Налоги. Право*. 2015. № 3. С. 135—140. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/stroitelstvo-osobennosti-nalogooblozheniya>
13. *Трошин А.В.* Сравнительный анализ методик определения налоговой нагрузки на предприятия // *Финансы*. 2000. № 5. URL: <https://www.lawmix.ru/bux/149588>
14. *Сазонов С.Н.* Структура и динамика затрат в фермерских хозяйствах // *Экономика: вчера, сегодня, завтра*. 2018. Т. 8. № 8А. С. 112—120. URL: <http://www.publishing-vak.ru/file/archive-economy-2018-8/11-sazonov.pdf>

Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

REFORM OF VAT AND SPECIAL TAX REGIMES: THE TAX SYSTEM HARMONIZATION

Takhir G. DAVLETSHIN

ООО Буровые и Нефтепромысловые Насосы (Oil-rig and oilfield pumps),
Kazan, Republic of Tatarstan, Russian Federation
shentmz@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0002-7714-5182>

Article history:

Article No. 721/2019
Received 12 November 2019
Received in revised form
13 January 2020
Accepted 27 January 2020
Available online
28 February 2020

JEL classification: H20, H21,
H25, H30, K34

Keywords: harmonization,
tax treatment, VAT reform,
simplified taxation scheme,
special tax regime

Abstract

Subject This article considers the issues of harmonization of tax regimes and reform of special tax ones.

Objectives The article aims to determine areas to improve the tax system, harmonize the General Tax System and special tax regimes, and involve business entities applying special tax regimes in the VAT movement.

Methods For the study, I used the methods of logical analysis and synthesis, induction and deduction.

Results The article offers a concept of harmonization of the General and Simplified Tax Systems, and the Unified Agricultural Tax. As well, the article substantiates the need to combine the Simplified Tax System and Unified Agricultural Tax, and limit the marginal gain for the application of special tax treatments.

Conclusions and Relevance The preconditions that led to the introduction of the *Simplified Taxation, Unified Agricultural Tax and Unified Tax on Imputed Income* special tax treatments are not relevant today. A fresh approach to special tax regimes is needed in the context of the digitalization of the tax system. The results obtained can be used in legislative activities to reform the tax system.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2019

Please cite this article as: Davletshin T.G. Reform of VAT and Special Tax Regimes: The Tax System Harmonization. *Finance and Credit*, 2020, vol. 26, iss. 2, pp. 380–395.
<https://doi.org/10.24891/fc.26.2.380>

References

1. Davletshin T.G. [Neutrality of VAT and harmonization of tax regimes]. *Nalogovyi Vestnik*, 2015, no. 10, pp. 64–67. (In Russ.) URL: <http://lexandbusiness.ru/view-article.php?id=6324>
2. Shelkunov A.D. [Principle of neutrality of VAT and attitudes of court practice]. *Zakon*, 2014, no. 4, pp. 159–164. (In Russ.) URL: <http://lexandbusiness.ru/view-article.php?id=3687>
3. Sinel'nikov S., Zolotareva A., Shkrebel'a E. et al. *Problemy nalogovoi sistemy Rossii: teoriya, opyt, reforma* [Problems of Russia's tax system: Theory, experience, reform]. Moscow, IET Publ., 2000, 1106 p.
4. Tufetulov A., Davletshin T., Salmina S. [An analysis of the influence of special regimes on the financial results of small business]. *Nalogovyi Vestnik*, 2014, no. 10, pp. 44–50. (In Russ.)
5. Gromov V.V., Milogolov N.S. [Simplified taxation system and unified tax on imputed income: objectives, problems, long-term vision]. *Nauchno-issledovatel'skii finansovyi institut. Finansovyi zhurnal = Financial Journal*, 2019, no. 2, pp. 9–21.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/uproschennaya-sistema-nalogooblozheniya-i-edinyi-nalog-na-vmenennyyi-dohod-tseli-problemy-perspektivy> (In Russ.)

6. Panskov V.G. [Value added tax issues]. *Nalogovyi Vestnik*, 2003, no. 5.
URL: <http://fin-buh.ru/text/67988-1.html> (In Russ.)
7. Kazakova M., Knobel' A., Sokolov I. *Kachestvo administrirovaniya NDS v stranakh OESR i Rossii. Reformirovanie rossiiskoi sistemy vzimaniya naloga* [The quality of VAT administration in OECD countries and Russia. Reform of the Russian system of tax collection]. Moscow, IET Publ., 2010, 128 p.
8. Pinskaya M.R., Tikhonova A.V. [Harmonization of VAT and the single agricultural tax]. *Belorusskii ekonomicheskii zhurnal = Belorussian Economic Journal*, 2015, no. 3, pp. 72–78. (In Russ.)
9. Panskov V.G. [Possible ways to solve the problem of illegal VAT compensation]. *Finansy = Finance*, 2011, no. 8, pp. 37–42. URL: <https://wiseeconomist.ru/poleznoe/68206-vozmozhnye-puti-resheniya-problemy-nezakonnogo-vozmeshheniya> (In Russ.)
10. Ruchkina G.F., Terekhova E.V. [General and controversial aspects of legal regulation of the value added tax]. *Yuridicheskii mir = Juridical World*, 2014, no. 1, pp. 44–50.
URL: <https://wiselawyer.ru/poleznoe/64752-obshhie-problemnye-aspekty-pravovogo-regulirovaniya-naloga-dobavleniyyu> (In Russ.)
11. Sibiryakov N.A. [Value added tax: main conditions for applying the tax deduction under VAT]. *Nalogi = Taxes*, 2015, no. 2, pp. 8–14. (In Russ.)
12. Kashirina M.V. [The specifics of taxation in the construction field]. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economics, Taxes & Law*, 2015, no. 3, pp. 135–140.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/stroitelstvo-osobennosti-nalogooblozheniya> (In Russ.)
13. Troshin A.V. [Comparative analysis of methods for determining the tax burden on enterprises]. *Finansy = Finance*, 2000, no. 5. URL: <https://www.lawmix.ru/bux/149588> (In Russ.)
14. Sazonov S.N. [Determining the technical efficiency of resource application in farm enterprises]. *Ekonomika: vchera, segodnya, zavtra = Economics: Yesterday, Today and Tomorrow*, 2018, vol. 8, iss. 8A, pp. 112–120.
URL: <http://www.publishing-vak.ru/file/archive-economy-2018-8/11-sazonov.pdf> (In Russ.)

Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.