

УДК 336.02

DOI: 10.26456/2219-1453/2023.3.017–025

## ПРОБЛЕМНЫЕ АСПЕКТЫ НАЛОГОВОЙ РЕФОРМЫ В РОССИИ

Е.Н. Ястребова, Е.С. Грушко

ФГБОУ ВО «Тверской государственный университет», г. Тверь

Реформа налоговой системы в РФ за последние двадцать лет привела к изменению видов налогов и возникновению новых налоговых систем. Изменения направлены, прежде всего, на пополнение бюджета, но законодатели утверждают об упрощении налогового учета и оптимизации налоговой нагрузки. При этом практика показывает обратный эффект в части увеличения налогового бремени и усложнения бухгалтерского и налогового учета. Целью статьи является исследование практических проблем изменений налогового законодательства с 2023 г. и их влияния на налоговую нагрузку бизнеса. Результаты работы могут использоваться для обоснования выбора налоговой системы с целью снижения налоговой нагрузки. Элементы научной новизны заключаются в оценке влияния изменений налогового законодательства на финансовое состояние налогоплательщиков.

**Ключевые слова:** автоматизированная упрощенная система налогообложения, единый налоговый платёж, НДСЛ, страховые взносы, налог на прибыль, изменения налоговой системы, налоговая нагрузка.

Начиная с 2000 года, когда была введена в действие вторая часть НК РФ, в России более 20 лет продолжается реформа налоговой системы. Ежегодно в НК РФ вносится большое количество изменений, и по уверениям Минфина и ФНС, все они во благо налогоплательщика. Рассмотрим последние изменения в налоговом законодательстве с 2023 года и их влияние на налоговую нагрузку организации.

Начнем с автоматизированной упрощенной системы налогообложения, которая вводится в качестве эксперимента Федеральным законом № 17-ФЗ от 25.02.2022 г. и позиционируется, как полное освобождение организации от расчета налогов и соответственно экономию финансовых ресурсов [3]. Такая система налогообложения включает целый ряд ограничений, например, выручка не более 60 млн руб., численность сотрудников менее 5 человек, отсутствие выплат в наличной форме и т.д.

Также организации должна открыть счет только в кредитных организациях, включенных в специальный реестр, который ведет ФНС России на их официальном сайте.

В табл. 1 приведен сравнительный анализ “простой” УСН и УСН “автоматизированной”.

© Ястребова Е.Н.,  
Грушко Е.С., 2023

Таблица 1

## Сравнительный анализ УСН и АУСН

Показатель	УСН	АУСН
Доходы (млн руб.)	188,55 (на 2023 г., ежегодно увеличивается)	60
Численность сотрудников (чел)	100	5
Ставки налога	6 % – объект налогообложения «доходы» или 15 % – «Доходы, уменьшенные на расходы». При этом в регионах предусмотрены пониженные ставки	8 % – объект налогообложения «доходы» или 20 % – «Доходы, уменьшенные на расходы». Пониженные ставки не предусмотрены
Страховые взносы	Исчисляются налогоплательщиком на общих основаниях, ставка 30 % и пониженный тариф свыше МРОТ 15 %.	Не исчисляются
НДФЛ	Являются налоговым агентом по НДФЛ	Обязанности налогового агента по НДФЛ сохраняются
Расчеты с сотрудниками	Не ограничены	Выплаты только в безналичной форме; организация не может выплачивать доходы в натуральной форме и материальной выгоды
Совмещение налоговых режимов	Разрешено, например, с патентной системой налогообложения для ИП	Запрещено совмещение АУСН с другими режимами налогообложения.
Налоговый (отчетный) период	Отчетный периоды: 1 квартал, полугодие, 9 месяцев. Налоговый период - год	Налоговый период - календарный месяц. Налог на АУСН рассчитывается и уплачивается ежемесячно.
Порядок расчета единого налога	Налог организация и ИП рассчитывает самостоятельно	Инспекция исчисляет налог самостоятельно на основе полученных данных о доходах и расходах налогоплательщика. Данные передает налогоплательщик через личный кабинет, в котором он ведет учет доходов или доходов и расходов
Сроки уплаты налога	Не позднее 28-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом в составе единого налогового платежа	Не позднее 28-го числа месяца, следующего за истекшим месяцем в составе единого налогового платежа

Показатель	УСН	АУСН
Организация налогового учета	Налогоплательщик ведет Книгу учета доходов и расходов.	В личном кабинете налогоплательщик отражает сведения о доходах (или о доходах и расходах) в наличной форме, при получении (оплате) которых использовалась ККТ и доходах (или о доходах и расходах), полученных в безналичной форме на основании данных о таких доходах, предоставленных обслуживающим банком.

Источник: разработано авторами

Плюсом АУСН является отмена страховых взносов и единые, хотя и повышенные ставки единого налога 8 % вместо 6 % и 20 % вместо 15 % по сравнению с обычной УСН. Сразу возникает первая проблема – во всех регионах России есть региональное законодательство по УСН, позволяющее применять пониженные ставки при осуществлении специальных видов деятельности. Так, например, в Тверской области применяется Закон от 29.11.2019 № 73-ЗО (ред. от 08.05.2020) «Об установлении налоговых ставок при применении упрощенной системы налогообложения на территории Тверской области» [4]. На основании этого Закона по сорока видам деятельности применяется пониженный в 2 раза тариф единого налога, 3 % вместо 6 % и 7,5 % вместо 15 %. Вторая проблема – якобы упрощение налогового учета. Но на самом деле налогоплательщик передает данные через личный кабинет, в котором он сам ведет учет доходов и расходов при объекте налогообложения «доходы минус расходы» или учет доходов при объекте налогообложения «доходы». Кроме того, налоговым периодом является календарный месяц, и налог на АУСН рассчитывается и уплачивается ежемесячно, при этом на «обычной» УСН ежеквартально. При использовании организациями и ИП автоматизированной УСН сохраняются на общих основаниях обязанности налогового агента по НДФЛ.

Из данных таблицы 1 видно, что самым большим плюсом при применении АУСН является отмена уплаты страховых взносов, поэтому произведем расчет налоговой нагрузки по данным условной организации.

*Пример 1.* Доходы организации за 1 квартал, оплаченные на расчетный счет и в кассу, – 6 200 тыс. руб. В организации работают 4 человека, с окладом 100 тыс. руб. Расходы организации – аренда 420 тыс. руб. в месяц, приобретенные и оплаченные материалы для

производства – 2650 тыс. руб. В табл. 2 произведен расчет налоговой нагрузки, если объект налогообложения «доходы».

Таблица 2

Сравнительный анализ налоговой нагрузки, если объект налогообложения «доходы»

Показатель	АУСН	УСН по НК РФ	УСН в Тверской области
Начисленный единый налог	496000руб.(6200 тыс. руб.*8%)	372000руб.(6200 тыс. руб.*6%)	186000. руб.(6200 тыс. руб.*3%)
Страховые взносы	Не платятся	150764,4 руб. (16242. * 4 чел.* 3 мес.*30% + 83758* 4 чел.* 3 мес.*15%).	150764,4 руб. (16242. * 4 чел.* 3 мес.*30% + 83758* 4 чел.* 3 мес.*15%).
Единый налог к уплате	496 000. руб.	221236 руб. (372000 – 150764,4.).	93 тыс. (186000–50%.)=93 тыс. руб.
Итого налоговая нагрузка	<b>496 000 руб.</b>	<b>372000 руб.</b> (221236 +150764,4)	<b>243764 руб.</b> (93000 +150764,4)

*Источник: разработано авторами*

Из расчетов в табл. 2 четко видно, что налоговая нагрузка на организации существенно выше на АУСН, по сравнению с обычной УСН, при этом с учетом пониженного тарифа в Тверской области налоговая нагрузка увеличивается в 2 раза, что, соответственно, не выгодно бизнесу. При этом нельзя рассуждать про экономию на бухгалтере, так как организация всё равно должна вести бухгалтерский учет, составлять бухгалтерскую отчетность, платить и рассчитывать НДС и другие налоги, например, транспортный налог, земельный налог, если организация является их плательщиком.

В табл. 3 по тому же примеру произведен расчет налоговой нагрузки, если организация выбирает объект налогообложения «доходы, уменьшенные на расходы».

Таблица 3

Сравнительный анализ налоговой нагрузки, если объект налогообложения «доходы, уменьшенные на расходы»

Показатель	АУСН	УСН по НК РФ	УСН в Тверской области
Доходы	6 200 тыс. руб.	6 200 тыс. руб.	6 200 тыс. руб.
Расходы	5110 тыс. руб. (100 тыс.руб.*4 чел.* 3 мес. + 420 тыс. * 3 мес. + 2650 тыс.)	5260,8 тыс. руб. (100 тыс.руб.*4 чел.* 3 мес. + 150,8 тыс. + 420 тыс. * 3 мес. + 2650 тыс.)	5260,8 тыс. руб. (100 тыс.руб.*4 чел.* 3 мес. + 150,8 тыс. + 420 тыс. * 3 мес. + 2650 тыс.)

Показатель	АУСН	УСН по НК РФ	УСН в Тверской области
Страховые взносы	Не платятся	150764,4 руб. (16242. * 4 чел.* 3 мес.*30% + 83758* 4 чел.* 3 мес.*15%).	150764,4 руб. (16242. * 4 чел.* 3 мес.*30% + 83758* 4 чел.* 3 мес.*15%).
Единый налог к уплате	218000 руб.(6 200 тыс. руб.- 5110 тыс. руб.)*20%)	140880 руб.(6 200 тыс. руб.- 5260,8 тыс. руб.)*15%)	70440 руб.((6 200 тыс. руб.- 5260,8 тыс. руб.)* 7,5%)
Итого налоговая нагрузка	<b>218000 руб.</b>	<b>291644 руб.</b> (140880 +150764,4)	<b>221204 руб.</b> (70440 +150764,4)

Из расчетов в табл. 3 видно, что налоговая нагрузка организации на АУСН ненамного ниже, по сравнению с “обычной” УСН, при этом разница составляет в Тверской области всего 3204 рублей. Если организация решится на выбор АУСН, то надо ориентироваться на объект налогообложения – «доходы, уменьшенные на расходы», но при этом сама система налогового учета для организации усложняется, надо вносить в личный кабинет все свои оплаченные расходы с кассовыми чеками или подтвержденные банком.

Следующее принципиальное новшество в налоговой системе РФ – это единый налоговый платёж, который также по заявлениям разработчиков в ФНС должен быть облегчить бухгалтерам расчеты с бюджетом [1]. Практика применения ЕНП за полугодие 2023 года выявило ряд проблем:

- во-первых, кроме одного платежного поручения на оплату налога необходимо заполнить и ежемесячно сдать в ФНС уведомление о том, какие налоги уплачены в рамках единого налога;

- во-вторых, ФНС самостоятельно распределяет платежи по налогам внутри единого платежа и соответственно возникает ситуация, что часть налогов уплачена, часть нет. Это проблема по вопросу НДС уже поднята на уровне регионов, так как он меньше поступает в региональные бюджеты, и соответственно возникает недофинансирование по важным, в т.ч. социальным расходам;

- в-третьих, усложнился процесс сверки по налоговым платежам с ФНС, налогоплательщик в личном кабинете видит только общий результат – положительное или отрицательное сальдо по единому счету;

- в-четвертых, усложнилась система бухгалтерского учета налогов, до 2023 года было четко видно: начислен конкретный налог, он же перечислен в бюджет, и бухгалтер видел все расчеты; с января этого года налоги рассчитываются каждый отдельно, но потом переносятся на один счет 68, субсчет «Единый налоговый платёж», и контроль по каждому налогу усложняется.

Если взглянуть со стороны ФНС, для которой этот процесс должен был упростить налоговый контроль, то, несмотря на радужные заверения руководства, местные ФНС не справляются со сверками с налогоплательщиками, т.к. они не видят всей информации по уплате налогов, контролируемой специальным отделом в Тульской ФНС.

Следующая проблема касается НДФЛ, так с 2023 года введено изменение уплаты налога в два приема (два раза) – и с аванса, и с заработной платы, но при этом он перечисляется в бюджет в рамках ЕНП один раз 28 числа. Это изменение только усложняет систему расчета налога для бухгалтера, но не имеет никакой практической значимости для бюджета [2]. Например, в среднестатистической организации в апреле – 10 числа выплачивается заработная плата за март и удерживается НДФЛ, а 25 числа выплачивается аванс за апрель и второй раз удерживается налог, потом 28 апреля перечисляется НДФЛ за весь месяц, который был рассчитан два раза. Если бы изменения не были внесены, то организация всё равно заплатила в бюджет НДФЛ за март 2023 года в срок 28 апреля, а НДФЛ с аванса за апрель и потом еще с заработной платы был бы перечислен в срок 28 мая 2023 года. Учитывая, что фонд оплаты труда не меняется существенно каждый месяц, и сумма НДФЛ, соответственно, тоже, наверное, экономическая выгода для бюджета незначительна, а нагрузка для бизнеса увеличилась. В НК РФ рассматриваются изменения, предлагающие организациям подавать уведомления 2 раза в месяц – до 12-го числа текущего месяца и не позднее 25-го числа месяца, в котором установлен срок уплаты налога. В чем смысл этих документов, кроме опять же увеличения нагрузки на бухгалтера, не понятно. При этом, несмотря на сложную демографическую ситуацию, законодатели не могут уже на протяжении 10 лет увеличить стандартный вычет на ребенка, его сумма в размере 1400 руб. была установлена с 2012 года, и ограничение по предоставлению вычета в размере 350000 рублей. За это время существенно изменилась экономическая ситуация в стране; так, минимальная заработная плата увеличилась почти в 3 раза, а для родителей уменьшение НДФЛ составляет 182 рубля в месяц на одного ребенка, что явно не “стимулирует” рождаемость в нашей стране.

Следующие изменения коснулись страховых взносов, как организационно – в виде создания единого социального фонда, так и финансово – в виде повышения предельной величины базы для исчисления взносов во все фонды до суммы 1917 тыс. рублей. Рассмотрим, как это увеличение повлияло на налоговую нагрузку, скорее всего крупного и среднего бизнеса, т.к. малый бизнес не может похвастаться большими заработками своих сотрудников.

*Пример 2.* Заработная плата сотрудника организации – 200 тыс. руб. в месяц или 2400 тыс. руб. за год. В табл. 4 представлен расчет страховых взносов за 2022 и 2023 гг.

Таблица 4

Сравнительный анализ страховых взносов в 2022 и 2023 гг.

Показатель	2022 год	Показатель	2023 год
ПФ	427800 руб. (1565 тыс. *22% + (2400-1565)*10%)	Страховые взносы	648033 руб.(1917 тыс.*30% + (2400-1917)*15,1%)
ФСС	29928 руб.(1032 тыс.*2,9%)		
ФОМС	122400 руб.(2400 тыс.*5,1%)		
Итого за год	<b>580128 руб.</b>	Итого за год	<b>648033 руб.</b>

Из табл. 4 видно, что налоговая нагрузка по “страховым” взносам увеличилась на одного сотрудника на 67905 рублей. Кроме того, из-за повышения “предельной” базы увеличился размер заработной платы, которую надо официально получать, чтобы заработать один пенсионный балл, соответственно сотрудники со средней заработной платой в Тверской области 65300 руб., за 2023 год получают меньше пенсионных баллов, чем в 2022 году, что негативно скажется на их будущей пенсии.

Ещё один существенной недостаток нашей налоговой системы – это её нестабильность и постоянная ежегодная реформа. Уже несколько месяцев на уровне Правительства и ФНС обсуждается дополнительный налог на прибыль, который предполагается “доначислить” крупному бизнесу на прибыль 2020–2021 гг. Само это обсуждение противоречит принципам налогообложения, установленным в статье 3 НК РФ: «не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов в зависимости от формы собственности или места происхождения капитала» [1]. Крупный бизнес оплатил налог на прибыль за 2020–2021 гг. в соответствии с действующим законодательством.

Таким образом, нашим законодателям рекомендуется:

– во-первых, стабилизировать налоговую систему и как можно меньше менять условия исчисления и уплаты налогов для бизнеса, чтобы организации могли планировать хотя бы на 2-3 года размер налоговой нагрузки;

– во-вторых, при внесении изменений в НК РФ ориентироваться не только на доходы бюджета, но и на социальную справедливость, особенно для физических лиц с детьми и малого бизнеса в некоммерческой сфере;

– в-третьих, перед введением новых изменений в НК РФ производить расчеты по оценке их влияния не только на бюджет, но и на бизнес;

– в-четвертых, прислушиваться к мнению налогоплательщиков по вопросам изменения налогового законодательства, например, проводить социологические опросы по теме существенных изменений в НК РФ с заинтересованными налогоплательщиками.

### **Список литературы**

1. Налоговый кодекс Российской Федерации, часть первая, от 31.07.1998 N 146-ФЗ (в ред. 29.05.2023)[Электронные и текстовые данные].- СПС «КонсультантПлюс».- <http://www.consultant.ru>
2. Налоговый кодекс Российской Федерации, часть вторая, от 05.08.2000 N 117-ФЗ (в ред. 29.11.2021)[Электронные и текстовые данные].- СПС «КонсультантПлюс».- <http://www.consultant.ru>
3. Федеральный закон № 17-ФЗ от 25.02.2022 «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима "Автоматизированная упрощенная система налогообложения» ) [Электронные и текстовые данные].- СПС «КонсультантПлюс».- <http://www.consultant.ru>
4. Закон Тверской области от 29.11.2019 N 73-ЗО (ред. от 08.05.2020) «Об установлении налоговых ставок при применении упрощенной системы налогообложения на территории Тверской области». [Электронные и текстовые данные].- СПС «КонсультантПлюс».- <http://www.consultant.ru>

#### *Об авторах:*

ЯСТРЕБОВА Елена Николаевна – кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета Института экономики и управления, ФГБОУ ВО «Тверской государственный университет» (170100, Россия, Тверь, ул. Желябова, 33); e-mail: [e.iastrebowa@yandex.ru](mailto:e.iastrebowa@yandex.ru), [Yastrebova.EN@tversu.ru](mailto:Yastrebova.EN@tversu.ru), ORCID: 0000-0001-7466-2910, Spin-код: 4625-4567

Грушко Елена Сергеевна – кандидат экономических наук, заведующая кафедрой бухгалтерского учета Института экономики и управления, ФГБОУ ВО «Тверской государственный университет» (170100, Россия, Тверь, ул. Желябова, 33); e-mail: [e-s1958@mail.ru](mailto:e-s1958@mail.ru), ORCID: 0000-0002-4015-1642, Spin-код: 3902-5164. AuthorID: 711531

## **PROBLEMATIC ASPECTS OF TAX REFORM IN RUSSIA**

**E.N. Yastrebova, E.S. Grushko**

FGBOU VO "Tver State University", Tver

The reform of the tax system in the Russian Federation over the past twenty years has led to a change in the types of taxes and the emergence of new tax systems. The changes are primarily aimed at replenishing the budget, but the legislators also say about simplifying tax accounting and optimizing the tax

burden. At the same time, practice shows the opposite effect in terms of increasing the tax burden and complicating accounting and tax accounting. The purpose of the study is to study the practical problems of changes in tax legislation since 2023 and their impact on the tax burden of business. The results of the work can be used to justify the choice of a tax system in order to reduce the tax burden. The elements of scientific novelty are to assess the impact of changes in tax legislation on the financial condition of taxpayers.

**Keywords:** *automated simplified taxation system, single tax payment, personal income tax, insurance premiums, income tax, changes in the tax system, tax burden.*

*About the authors:*

JASTREBOVA Elena Nikolaevna – PhD in Economics, Associate Professor of Accounting, Institute of Economics and Management, FGBOU VO “Tver State University” (170100, Russia, Tver, Zhelyabova Str., 33); e-mail: [e.iastrebowa@yandex.ru](mailto:e.iastrebowa@yandex.ru), [Yastrebova.EN@tversu.ru](mailto:Yastrebova.EN@tversu.ru) ORCID: 0000-0001-7466-2910, Spin-код: 4625-4567

GRUSHKO Elena Sergeevna – Philosophy Doctor in Economics, Head of Accounting Department, Institute of Economics and Management, FGBOU VO “Tver State University” (Tver, 170000, Zhelaybova St., 33); e-mail: [e-s1958@mail.ru](mailto:e-s1958@mail.ru), ORCID: 0000-0002-4015-1642, Spin-code: 3902-5164. AuthorID: 711531.

Статья поступила в редакцию 28.07.2023

Статья подписана в печать 17.08.2023