

Новеллы правового регулирования специальных налоговых режимов: проблемы теории и практики

Аннотация. В статье анализируются изменения, появившиеся в упрощенной системе налогообложения в течение последних двух лет. Исследованы преимущества и недостатки налога на профессиональный доход, особое внимание уделено субъектам данного режима. В статье выделены наиболее значимые новшества указанных специальных налоговых режимов. В работе также рассмотрен новый специальный налоговый режим — автоматизированная упрощенная система налогообложения, дана его общая характеристика, проанализированы особенности.

Ключевые слова: специальные налоговые режимы, автоматизированная упрощенная система налогообложения, налог на профессиональный доход, упрощенная система налогообложения, эксперимент.

DOI: 10.17803/2311-5998.2022.96.8.083-089



Александр Борисович БЫЛЯ,
кандидат юридических наук,
доцент кафедры
финансового права
Университета имени
О.Е. Кутафина (МГЮА)
bylya_alex@mail.ru
125993, Россия, г. Москва,
ул. Садовая-Кудринская, д. 9

ALEXANDER B. BYLA,

Cand. Sci. (Law),

Associate Professor

*of Department in Financial Law
of the Kutafin Moscow State Law University (MSAL)*

bylya_alex@mail.ru

9, ul. Sadovaya-Kudrinskaya, Moscow, Russia, 125993



Дмитрий Вадимович УСТИНОВ,
магистр права
(магистерская программа
«Магистр права
в финансовой сфере»
Университета имени
О.Е. Кутафина (МГЮА)
d.ustinov.law@gmail.com
125993, Россия, г. Москва,
ул. Садовая-Кудринская, д. 9

DMITRY V. USTINOV,

Master of Laws (the master's program

«Master of Laws in the Financial Sphere»

of the Kutafin Moscow State Law University (MSAL)

d.ustinov.law@gmail.com

9, ul. Sadovaya-Kudrinskaya, Moscow, Russia, 125993

Novels of legal regulation of special tax regimes: problems of theory and practice

Abstract. The article analyzes the changes that have appeared in the simplified taxation system over the past 2 years. The advantages and disadvantages of the tax on professional income are studied, and particular attention is paid to the subjects of this regime. The article highlights the most significant innovations of these special tax regimes. The paper also considered a new special tax regime — the automated simplified taxation system. The general characteristic of this special regime is given, its features are analyzed.

Keywords: special tax regimes, automated simplified taxation system, simplified taxation system, tax on professional income, experiment.

© А. Б. Быля, Д. В. Устинов,
2022

Одним из наиболее популярных среди налогоплательщиков специальных режимов является упрощенная система налогообложения. Современные запросы государства и предпринимателей, а также вызовы современного мира обуславливают необходимость внесения в данный специальный налоговый режим изменений. На наиболее значимых, появившихся в недавнее время, остановимся ниже.

С 01.01.2021 начала действовать новая редакция второй части Налогового кодекса РФ с изменениями, внесенными Федеральным законом от 31.07.2020 № 266-ФЗ «О внесении изменений в главу 26.2 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и статью 2 Федерального закона “О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации”»¹. Были скорректированы ограничения по доходам и численности работников для применения УСН — со 150 до 200 млн руб. и со 100 до 130 человек, соответственно.

В соответствии с п. 1.1, 2.1 ст. 346.20 НК РФ, изложенными в новой редакции, если доходы налогоплательщика за налоговый период превысят 150 млн руб., но останутся меньше 200 млн руб. и (или) численность сотрудников превысит 100 человек, но будет меньше 130 человек, то должны применяться повышенные налоговые ставки — 8 % для объекта «доходы» и 20 % для объекта «доходы, уменьшенные на величину расходов».

В данном случае мы приходим к выводу о том, что появился переходный налоговый режим, который позволяет налогоплательщикам не утрачивать возможность применения УСН сразу, что свидетельствует о либерализации налогового законодательства. Плательщикам не нужно будет восстанавливать налоговый учет и свои налоговые обязательства с начала налогового периода. Согласно п. 4 ст. 346.13 НК РФ, если будут превышены новые лимиты, то налогоплательщик не сможет применять УСН с начала того отчетного периода, в котором произошло нарушение лимитов.

Следует отметить, что данная новелла была предусмотрена в тексте национального проекта «Малое и среднее предпринимательство и поддержка индивидуальной предпринимательской инициативы»². Этим документом как раз и предусматривается закрепление в законодательстве переходного режима для малых и средних предпринимателей.

Современная жизнь посыпает новые вызовы каждый день. Одним из них стала новая коронавирусная инфекция, которая затронула многие сферы общества, в том числе и экономическую. Государство было вынуждено реагировать на стремительно меняющуюся повестку и предпринимать меры, направленные на поддержание предпринимателей.

В 2020 г. Министерством финансов РФ не разрешалось учитывать расходы на оплату проведения исследований на наличие у работников COVID-19 и иммунитета к нему в целях исчисления и уплаты УСН³. Однако в 2021 г. были внесены изменения в ст. 346.16 НК РФ и расширен перечень расходов для УСН. Появились два новых пункта, в соответствии с которыми налогоплательщики с объектом

¹ СЗ РФ. 2020. № 31 (ч. I). Ст. 5025.

² СПС «КонсультантПлюс». Документ опубликован не был.

³ Письмо Министерства финансов РФ от 23.11.2020 № 03-11-06/2/101770 // СПС «КонсультантПлюс».

«доходы минус расходы» смогут при расчете налогооблагаемой базы учитывать расходы на обеспечение мер по технике безопасности, предусмотренных в законодательстве России, расходы, связанные с содержанием помещений и оборудования здравпунктов, находящихся непосредственно на территории организации, а также расходы на покупку различных медицинских изделий для выявления и (или) лечения инфекции, вызванной новым коронавирусом по перечню, утверждаемому Правительством РФ, а также на сооружение, изготовление, доставку и доведение указанных медицинских изделий до состояния, в котором они пригодны для дальнейшего использования.

Письмом Минфина от 08.09.2021 № 03-11-06/2/72533 конкретизируется, что расходы, направленные на оплату услуг по проведению исследований на предмет наличия у работников новой инфекции COVID-19, а также наличия иммунитета к ней, направленные на выполнение требований действующего законодательства РФ в части обеспечения мер по технике безопасности, предусмотренных нормативными правовыми актами Российской Федерации, учитываются при расчете налогооблагаемой базы.

О появлении нового специального режима, который позволит снизить административную нагрузку микропредприятий Министерство финансов РФ и ФНС России начали говорить еще в 2020 г.⁴ Данная инициатива нашла отражение в документе, разработанном Министерством финансов России⁵.

Согласно указанному документу планировался запуск нового налогового режима — УСН.онлайн. В ноябре 2021 г. в парламент был внесен проект федерального закона «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима “Автоматизированная упрощенная система налогообложения”» (далее — Закон об АУСН). Закон был принят Федеральным Собранием РФ и подписан Президентом РФ. Теперь режим называется именно так — Автоматизированная упрощенная система налогообложения (далее — АУСН). Не остается сомнений, что новый режим начнет вскоре действовать.

Будет применен позитивный опыт применения налога на профессиональный доход в части информационного взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов⁶. С этой целью будет разработано специальное приложение. Субъектами, осуществляющими такое взаимодействие, являются уполномоченные кредитные организации, которые должны соответствовать требованиям и соблюдать порядок, прописанный в специальных протоколах информационного обмена.

Теперь можно точно сказать, что наметилась тенденция на автоматизацию налоговых процессов и цифровизацию взаимодействия. Государство на данном

⁴ См., например: письмо Федеральной налоговой службы от 23.04.2020 № АБ-4-20/6836@ // СПС «КонсультантПлюс».

⁵ Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2022 год и плановый период 2023 и 2024 годов // URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=134362osnovnye_napravleniya_byudzhetnoi_nalogovoi_i_tamozhennotarifnoi_politiki_na_2022_god_i_na_planovyi_period_2023_i_2024_godov (дата обращения: 25.03.2022).

⁶ См.: Налоговое право : учебник / Л. Л. Арзуманова, Н. М. Артемов, О. В. Болтинова [и др.] ; отв. ред. Е. Ю. Грачева, О. В. Болтинова. 3-е изд., перераб. и доп. М. : Проспект, 2020. С. 268—276.

этапе тестирует такие механизмы на малом и среднем бизнесе, применяющем специальные налоговые режимы, но нет сомнений, что в скором времени это коснется и общего режима налогообложения.

Федеральный закон «Об автоматизированной упрощенной системе налогообложения» будет иметь ограниченный срок действия. Начавшись в июле 2022 г., эксперимент продлится до конца 2027 г. на территориях четырех субъектов Российской Федерации — в городе Москве, Московской, Калужской областях и Республике Татарстан. В случае успешного проведения эксперимента новый режим начнет действовать и в других регионах нашей страны.

Налогоплательщиками указанного режима будут организации и индивидуальные предприниматели. Чтобы эти налогоплательщики могли перейти на АУСН, они должны соответствовать определенным требованиям: не допускать превышения ежегодного дохода в 60 млн руб., число работников должно быть не больше 5 человек, остаточная стоимость основных средств — меньше 150 млн руб.

По сравнению с обычной упрощенной налоговой системой расширен перечень налогоплательщиков, которые не могут применять данный режим. Не вправе будут перейти на новый специальный режим, например, небанковские кредитные организации, унитарные предприятия, крестьянские (фермерские) хозяйства и некоторые другие категории плательщиков. Установление указанных, достаточно строгих, ограничений позволяет выделить из общей массы налогоплательщиков достаточно небольшую группу — микропредприятия, которые особенно нуждаются в поддержке и снижении административной нагрузки.

Объекты останутся прежними, как и обычно при УСН — доходы или доходы, уменьшенные на величину расходов. Участники эксперимента смогут выбирать объект по своему усмотрению — налогоплательщик имеет право ежегодно менять объект. Налоговый период по данному режиму равен календарному месяцу.

Главными заявленными преимуществами АУСН являются:

- страховые взносы по некоторым видам обязательного страхования (например, пенсионное, медицинское) уплачиваются в строго установленном размере — 0 руб.;
- плательщики будут освобождены от сдачи декларации и другой отчетности;
- налоговые органы будут рассчитывать налог самостоятельно.

С другой стороны, налоговые ставки будут выше, чем обычно при УСН — 8 % для объекта «доходы» и 20 % для объекта «доходы минус расходы». Увеличение налоговых ставок видится вполне логичным и обоснованным решением с учетом освобождения от обязанности уплаты взносов на страхование.

В статье 12 Федерального закона об АУСН установлен порядок исчисления налога и его уплаты. Уже традиционно для специальных налоговых режимов в одной статье содержится два обязательных элемента налогообложения. Налог исчисляется налоговым органом на основе предоставленных налогоплательщиком расчетов. Налогоплательщик самостоятельно производит уплату налога. Исполнение обязанности осуществляется по месту нахождения организации либо по месту жительства индивидуального предпринимателя. В указанной статье закреплен срок уплаты налога — не позднее 25-го числа второго месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Авансовые платежи уплачивать не нужно, поскольку в тексте Закона такой обязанности для предпринимателей не предусмотрено.

Исходя из толкования ст. 4 Федерального закона об Автоматизированной упрощенной системе налогообложения применять новый режим с 1 июля 2022 г. смогли только вновь созданные организации и вновь образованные индивидуальные предприниматели, остальные налогоплательщики вправе перейти на АУСН с 01.01.2023. Первой категории плательщиков налога, желающих перейти на новый режим, необходимо подать заявление в течение 30 дней после регистрации, второй категории — до конца 2022 г.

Также хочется отметить, что в ч. 3 ст. 1 Закона об АУСН содержится запрет на увеличение ставок налога, а также запрет на снижение лимита по размеру доходов (60 млн) в течение срока проведения эксперимента. Таким образом, налогоплательщик получает определенные гарантии, а также возможность более точного планирования своей предпринимательской деятельности, что особенно важно, учитывая ее рисковый характер. Такого рода «защита» предусмотрена и в Федеральном законе «О налоге на профессиональный доход», что не удивительно, так как оба закона носят экспериментальный характер, который подразумевает изменение положений исходя из условий проведения.

В 2019 г. в России был введен новый специальный налоговый режим — налог на профессиональный доход (далее — НПД), который постепенно набирает все большую популярность среди граждан. В самом начале эксперимент проводился в четырех субъектах РФ — Москве, Московской области, Калужской области и Татарстане. С 01.07.2020 данный режим применяется во всех 85 субъектах РФ. Эксперимент имеет ограниченный срок проведения — до конца 2028 г. После внесения поправок в Конституцию РФ летом 2020 г. появилась новая административно-территориальная единица — федеральная территория. Первой такой территорией стал наукоград Сириус. С 01.01.2022 НПД применяется в данной федеральной территории⁷. Если в итоге проведения эксперимента будет признан удачным, то, скорее всего, данный режим станет действовать бессрочно.

У НПД есть ряд преимуществ, которые делают его особенно привлекательным для потенциальных налогоплательщиков. Например, нет обязанности регистрироваться как индивидуальный предприниматель, не нужно представлять отчетность и использовать контрольно-кассовую технику, уплата страховых взносов производится в добровольном порядке, есть возможность совмещать эту деятельность с основной работой по трудовому договору. При этом доход, полученный за весь календарный год, который учитывается при расчете предпринимателем налоговой базы, не должен быть больше 2,4 млн руб., нельзя использовать наемный труд работников по каким-либо договорам.

Изучение самозанятых как субъектов экономической деятельности началось в России еще в начале XXI в.⁸ Не углубляясь в теоретические рассуждения о

⁷ Федеральный закон от 11.06.2021 № 199-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статьи 1 и 2 Федерального закона «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» в связи с принятием Федерального закона «О федеральной территории 'Сириус»» // СПС «КонсультантПлюс».

⁸ Кремнёва В. И. Самозанятость: особенности становления и перспективы развития в современной экономике России : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.05. Ростов н/Д, 2002. 146 с.

статусе самозанятых граждан, важно подчеркнуть, что на настоящий момент в налоговом законодательстве отсутствует данное понятие. В научной литературе этому вопросу уделяется немало внимания⁹.

В соответствии со ст. 4 Федерального закона «О налоге на профессиональный доход» плательщиками данного налога являются физические лица и ИП. Заметим, что использовать специальный режим могут не только российские граждане, но и граждане стран — участниц ЕАЭС (далее — иностранцы). Это следует из ст. 5 указанного Федерального закона и положений письма ФНС России от 23.09.2021 № АБ-3-20/6409@. Предоставление возможности иностранцам быть плательщиками данного налога положительно скажется на развитии национальных экономик государств — членов ЕАЭС в условиях глобализации.

Следует обратить внимание, что регистрация в качестве самозанятого для гражданина Российской Федерации и иностранцев различается. Так, для россиянина существуют следующие четыре способа: при помощи приложения «Мой налог»; на официальном сайте ФНС России с использованием веб-кабинета налогоплательщика; через уполномоченные банки; а также с помощью учетной записи на портале «Госуслуги». Иностранцы осуществляют регистрацию с помощью специального интернет-сервиса «Личный кабинет налогоплательщика физического лица» и ИНН.

Важной новеллой рассматриваемого режима является применение ранее упомянутого специально разработанного приложения «Мой налог», с помощью которого налогоплательщик осуществляет информационное взаимодействие с налоговыми органами. Субъектами, осуществляющими такое взаимодействие, являются уполномоченные кредитные организации и операторы электронных площадок, которые должны соответствовать требованиям и соблюдать порядок, закрепленный в протоколах информационного обмена¹⁰.

Налогоплательщик может возложить на указанных субъектов реализацию некоторых установленных Федеральным законом о НПД прав и исполнение обязанностей. Данный механизм призван облегчить взаимодействие с фискальными органами, у плательщиков налога нет необходимости лично посещать инспекцию, происходит упрощение документооборота.

Также хочется обратить внимание на интересный момент. Так, в пункте 4 ч. 2 ст. 6 Закона о НПД указано, что любой доход гражданских и муниципальных служащих не подлежит налогообложению в рамках данного специального режима, кроме доходов от передачи недвижимости по договору аренды или найма жилого помещения. Данная норма распространяется также на граждан,

⁹ Ситник А. А. Самозанятые лица как субъекты налоговых правоотношений // Законы России: опыт, анализ, практика. 2018. № 3. С. 31—34 ; Соболь О. С. Налог на профессиональный доход в системе специальных налоговых режимов: эксперимент правового обеспечения // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). 2019. № 7. С. 104—111.

¹⁰ Протокол информационного обмена, порядок информационного взаимодействия, требования (критерии) к операторам электронных площадок и кредитным организациям, осуществляющим взаимодействие с налоговыми органами // URL: <https://npd.nalog.ru/docs/> (дата обращения: 30.03.2022).

проходящих военную службу¹¹. С другой стороны положениями Федерального закона от 27.07.2004 № 79-ФЗ «О государственной гражданской службе Российской Федерации»¹² и Федерального закона от 02.03.2007 № 25-ФЗ «О муниципальной службе в Российской Федерации»¹³ всем служащим запрещено осуществлять какую-либо предпринимательскую деятельность. В результате возникает коллизия между двумя нормативными правовыми актами с одинаковой юридической силой. В научной среде данному противоречию уже было уделено внимание¹⁴.

Таким образом, несмотря на некоторые недостатки, рано или поздно налог на профессиональный доход займет место среди специальных налоговых режимов в разд. VIII.1 Налогового кодекса РФ. Относительно нового специального режима такие выводы делать пока рано. Но можно с уверенностью сказать о том, что уже начался новый этап развития специальных налоговых режимов и налогового права в целом, характеризующийся активным использованием цифровых технологий и упрощением взаимодействия между налоговыми органами и налогоплательщиками.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Кремнёва В. И. Самозанятость: особенности становления и перспективы развития в современной экономике России : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.05. — Ростов н/Д, 2002. — 146 с.
2. Налоговое право : учебник / Л. Л. Арзуманова, Н. М. Артемов, О. В. Болтинова [и др.] ; отв. ред. Е. Ю. Грачева, О. В. Болтинова. — 3-е изд., перераб. и доп. — М. : Проспект, 2020. — 304 с.
3. Савинов К. А., Лаврентьев А. Р. Налог на профессиональный доход: первые итоги двухлетнего эксперимента // Финансовое право. — 2021. — № 6. — С. 26—30.
4. Ситник А. А. Самозанятые лица как субъекты налоговых правоотношений // Законы России: опыт, анализ, практика. — 2018. — № 3. — С. 31—34.
5. Соболь О. С. Налог на профессиональный доход в системе специальных налоговых режимов: эксперимент правового обеспечения // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). — 2019. — № 7. — С. 104—111.

¹¹ Письмо ФНС России от 13.07.2020 № СД-4-3/11282@ «О применении специального налогового режима “Налог на профессиональный доход” военнослужащими».

¹² С3 РФ. 2004. № 31. Ст. 3215.

¹³ С3 РФ. 2007. № 10. Ст. 1152.

¹⁴ Савинов К. А., Лаврентьев А. Р. Налог на профессиональный доход: первые итоги двухлетнего эксперимента // Финансовое право. 2021. № 6. С. 26—30.