

## СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ СИСТЕМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ, или «УПРОЩЕНКА» КАК БОМБА ЗАМЕДЛЕННОГО ДЕЙСТВИЯ

Возможно, вопрос не встал бы так остро, если бы не широкое распространение конкурсов и тендеров, проводимых в соответствии с Федеральным Законом от 21 июля 2005г. № 94-ФЗ «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд» (далее Закон).

Выяснилось, что упрощенная система налогообложения (далее УСН), встречаясь в конкурсном состязании с общеустановленной (далее соответственно ОСН), при известных обстоятельствах способна превратить здоровую конкуренцию предпринимателей в нездоровое противостояние налоговых режимов. Очевидно, что такого быть не должно.

### Все познается в сравнении

Начиная с 2002г., выполнено множество расчетов по сравнительному анализу ОСН и УСН. Несмотря на разнообразие подходов, их авторы сходились в главном: с точки зрения налогов «упрощенка» предпочтительнее общеустановленной системы. Ничего неожиданного в этом не было. Именно с целью облегчить налоговое бремя для малого предпринимательства вводилась УСН, и именно для малого предпринимательства, что выразилось в установлении предельной выручки, при превышении которой предприниматель теряет право применять УСН.

Выполним еще один сравнительный анализ ОСН и УСН. Его отличительной чертой является универсальность, так как матричный вид<sup>1</sup> позволит охватить предприятия с любой структурой расходов и прибыли (в случае УСН – разницей доходов и расходов).

Для расчета совокупной налоговой нагрузки применяются два базовых параметра:

$l$  – включаемый в расходы фонд оплаты труда как процентная доля выручки;

$m$  – процентная доля материальных затрат, амортизации, услуг сторонних организаций и прочих расходов. Предполагается, что этим затратам, которые далее объединяются в группу "материальные расходы", в случае ОСН сопутствует входной НДС.

Сначала формулы, определяющие совокупную налоговую нагрузку при ОСН, а также двух вариантах УСН – по ставке 15% к базе «доходы, уменьшенные на величину расходов» и по ставке 6% к базе «доходы». Структура формул тривиальна, поэтому, с целью избежать излишних комментариев, ограничимся пояснениями к переменным формул.

– **общеустановленная система налогообложения:**

$$0,18 + 0,13l + 0,26l - 0,18m + [1 - m - l - 0,26l] \cdot \left[ 0,24 + 0,13 \cdot \frac{(1 - 0,24) \cdot l}{l + m} + 0,09 \cdot \frac{(1 - 0,24) \cdot m}{l + m} \right], \quad \text{где}$$

0,18	– НДС начисленный,
0,13l	– НДСФЛ
0,26l	– ЕСН (включая страховые взносы в ПФР)
- 0,18m	– НДС к вычету
[1 - m - l - 0,26l]	– налоговая база по налогу на прибыль
0,24	– налог на прибыль от данной базы
0,13 · $\frac{(1 - 0,24) \cdot l}{l + m}$	– НДСФЛ с выплат из чистой прибыли
0,09 · $\frac{(1 - 0,24) \cdot m}{l + m}$	– НДСФЛ на дивиденды из чистой прибыли

<sup>1</sup> Два года назад аналогичный метод был использован автором при обосновании единого оборотного налога, который, по мнению автора, позволит заменить основные налоги на юридических лиц (НДС, ЕСН, НДСФЛ и налог на прибыль). Безакцептный сбор данного налога, не предполагающей его декларирование самим налогоплательщиком, сделает невозможным фальсификацию доходов и расходов организаций, являющуюся бичом экономики в настоящее время («Налоговая политика и практика», 2006, № 1).

– УСН по ставке 15% к базе «доходы, уменьшенные на величину расходов»:

$$0,18 \cdot [0,13 + 0,14l + n + 0,09 \cdot (1 - m - l - 0,14l - n)], \quad \text{где}$$

$$1,18 \quad \text{– множитель перевода доходов и расходов к 1 руб. 18 коп.}$$

$$0,14l \quad \text{– страховые взносы в ПФР в случае применения УСН}$$

$$n = \begin{cases} \text{если } 0,15 \cdot [1 - m - l - 0,14l] > 0,01, \text{ то } 0,15 \cdot [1 - m - l - 0,14l] \\ \text{если } 0,15 \cdot [1 - m - l - 0,14l] < 0,01, \text{ то } 0,01 \end{cases} \quad \text{– налог по УСН}$$

$$0,09 \cdot (1 - m - l - 0,14l - n) \quad \text{– НДФЛ на дивиденды из чистого дохода}$$

– УСН по ставке 6% к базе «доходы»:

$$1,18 \cdot [0,13l + 0,14l + 0,06 - \Delta + 0,09 \cdot (1 - m - l - 0,14l - 0,06 + \Delta)], \quad \text{где}$$

$$0,06 \quad \text{– налог по УСН}$$

$$\Delta = \begin{cases} \text{если } 0,14l > 0,03, \text{ то } 0,03 \\ \text{если } 0,14l \leq 0,03, \text{ то } 0,14l \end{cases} \quad \text{– вычет на величину страховых взносов в ПФР}$$

$$0,09 \cdot (1 - m - l - 0,14l - 0,06 + \Delta) \quad \text{– НДФЛ на дивиденды из чистого дохода}$$

Выводы, которые следуют из формул, представлены в виде матрицы. В ней каждой комбинации материальных расходов  $m$  (столбцы матрицы) и фонда оплаты труда  $l$  (строки матрицы) соответствует некоторая величина совокупной налоговой нагрузки, находящаяся на пересечении данного столбца и данной строки. Матрица будет треугольной, то есть в ней представлена только половина обычной прямоугольной матрицы. Диагональный срез отсекает такие сочетания материальных расходов и фонда оплаты труда, которые сопровождаются убытком, то есть воспроизводят ситуацию, противоречащую смыслу предпринимательства в частности и теории экономического роста вообще.

В соответствии с формулами совокупной налоговой нагрузки, мы получим три треугольные полуматрицы – одну для ОСН (табл.1) и две для УСН, соответственно по виду налоговой базы и ставке налога (табл.2-3). Для сопоставимости различных режимов, в качестве единицы измерения налогов берется сумма налогов в копейках, незримо присутствующая в 1 руб. 18 коп. валового дохода. Очевидно, что последняя величина при ОСН включает также НДС, начисляемый к уплате в бюджет, а при УСН это полностью доход предпринимателя.

Структура таблицы прозрачна, поэтому небольшое пояснение к крайнему слева столбцу, в шапке которого указано « $m_{\max}$ , %». Это максимально возможная величина материальных расходов  $m$  при данном фонде оплаты труда  $l$ , то есть их сочетание создает диагональный срез матрицы, когда прибыль (или разница между доходами и расходами) нулевая.

В каждой из трех матриц представлено 145 значений совокупной налоговой нагрузки, поэтому для наглядности они раскрашены в различные цвета спектра в соответствии с правилом «**Как Однажды Жан Звонарь Головой Сломал Фонарь**». При этом фиолетовому концу спектра соответствуют более благоприятная с точки зрения предпринимателя совокупная налоговая нагрузка (минимальная), а красному – менее благоприятная (то есть максимальная). В итоге таблицы как бы переливаются цветами радуги; правда, полный спектр характерен только для ОСН (табл.1), тогда как при УСН она заканчивается на желтом цвете. Смена цветовой гаммы совокупной налоговой нагрузки происходит с примерным шагом 5 коп. налогов в 1 руб. 18 коп. валового дохода.

Основной вывод из сравнения табл.1-3: вариация налоговой нагрузки при ОСН составляет от 5 до почти 50 коп. на каждые 1,18 руб. валовой выручки (с учетом НДС), тогда как для УСН она вдвое меньше – от 3 до 28 коп. на каждые 1,18 руб. дохода. Если оперировать средней величиной совокупной налоговой нагрузки, то для ОСН она составит **32,6** коп. на каждые 1 руб. 18 коп. валового дохода (с учетом НДС). Для УСН она значительно меньше: **18** коп. на каждые 1 руб. 18 коп. дохода при ставке 15% к базе «доходы, уменьшенные на величину расходов» и **16,3** коп. на каждые 1 руб. 18 коп. дохода при ставке 6% к базе «доходы».

**Таблица 1:** Налоговая нагрузка при общеустановленной системе налогообложения (НДС = 18%; ЕСН = 26%; НП = 24%; НДФЛ = 13% + 9%), в копейках от 1 руб. 18 коп. дохода (выручки с учетом НДС)

$m_{\max}, \%$	$l, \%$	$m, \%$																	
		05	10	15	20	25	30	35	40	45	50	55	60	65	70	75	80	85	90
94	05	47,8	44,8	42,1	39,5	37,0	34,5	32,0	29,5	27,0	24,5	22,1	19,6	17,2	14,7	12,3	9,8	7,3	4,9
87	10	48,1	45,1	42,4	39,8	37,2	34,6	32,1	29,6	27,1	24,6	22,1	19,7	17,2	14,7	12,3	9,8	7,3	
81	15	48,2	45,3	42,5	39,9	37,3	34,7	32,2	29,7	27,2	24,7	22,2	19,7	17,2	14,7	12,3	9,8		
75	20	48,1	45,3	42,6	39,9	37,3	34,8	32,2	29,7	27,2	24,7	22,2	19,7	17,2	14,7	12,2			
69	25	48,0	45,3	42,6	39,9	37,3	34,8	32,2	29,7	27,2	24,6	22,1	19,6	17,2	14,7				
62	30	47,9	45,2	42,5	39,9	37,3	34,7	32,2	29,6	27,1	24,6	22,1	19,6						
56	35	47,8	45,1	42,4	39,8	37,2	34,7	32,1	29,6	27,1	24,5	22,0							
50	40	47,7	45,0	42,3	39,7	37,1	34,6	32,0	29,5	27,0	24,5								
43	45	47,5	44,8	42,2	39,6	37,1	34,5	32,0	29,4										
37	50	47,4	44,7	42,1	39,5	36,9	34,4	31,9											
31	55	47,2	44,6	42,0	39,4	36,8	34,3												
24	60	47,0	44,4	41,8	39,3	36,7													
18	65	46,9	44,3	41,7															
12	70	46,7	44,1																
06	75	46,5																	

Средняя нагрузка: **32,6 коп.** на 1 руб. 18 коп. дохода

**Таблица 2:** Налоговая нагрузка при упрощенной системе налогообложения (ЕН = 15% к базе "доходы – расходы", ЕСН = 14%, НДФЛ = 13% + 9%), в копейках от 1 руб. 18 коп. дохода

$m_{\max}, \%$	$l, \%$	$m, \%$																	
		05	10	15	20	25	30	35	40	45	50	55	60	65	70	75	80	85	90
94	05	25,5	24,1	22,8	21,5	20,1	18,8	17,4	16,1	14,8	13,4	12,1	10,8	9,4	8,1	6,8	5,4	4,1	3,1
89	10	25,5	24,2	22,9	21,5	20,2	18,8	17,5	16,2	14,8	13,5	12,2	10,8	9,5	8,2	6,8	5,5	4,6	
83	15	25,6	24,3	22,9	21,6	20,3	18,9	17,6	16,2	14,9	13,6	12,2	10,9	9,6	8,2	6,9	6,2		
77	20	25,7	24,3	23,0	21,7	20,3	19,0	17,7	16,3	15,0	13,6	12,3	11,0	9,6	8,3	7,7			
72	25	25,7	24,4	23,1	21,7	20,4	19,1	17,7	16,4	15,0	13,7	12,4	11,0	9,7	9,2				
66	30	25,8	24,5	23,1	21,8	20,5	19,1	17,8	16,5	15,1	13,8	12,4	11,2						
60	35	25,9	24,5	23,2	21,9	20,5	19,2	17,9	16,5	15,2	13,9	12,8							
54	40	25,9	24,6	23,3	21,9	20,6	19,3	17,9	16,6	15,3	14,3								
49	45	26,0	24,7	23,3	22,0	20,7	19,3	18,0	16,7										
43	50	26,1	24,7	23,4	22,1	20,7	19,4	18,1											
37	55	26,2	24,8	23,5	22,1	20,8	19,5												
32	60	26,2	24,9	23,6	22,2	20,9													
26	65	26,3	25,0	23,6															
20	70	26,4	25,0																
15	75	26,4																	

Средняя нагрузка: **18 коп.** на 1 руб. 18 коп. дохода

**Таблица 3:** Налоговая нагрузка при упрощенной системе налогообложения (ЕН = 6% к базе "доходы", ЕСН = 14%, НДФЛ = 13% + 9%), в копейках от 1 руб. 18 коп. дохода

$m_{\max}, \%$	$l, \%$	$m, \%$																	
		05	10	15	20	25	30	35	40	45	50	55	60	65	70	75	80	85	90
94	05	16,8	16,2	15,7	15,2	14,6	14,1	13,6	13,1	12,5	12,0	11,5	10,9	10,4	9,9	9,3	8,8	8,3	7,7
89	10	17,0	16,5	15,9	15,4	14,9	14,3	13,8	13,3	12,8	12,2	11,7	11,2	10,6	10,1	9,6	9,0	8,5	
83	15	17,2	16,7	16,2	15,6	15,1	14,6	14,1	13,5	13,0	12,5	11,9	11,4	10,9	10,3	9,8	9,3		
77	20	17,5	16,9	16,4	15,9	15,4	14,8	14,3	13,8	13,2	12,7	12,2	11,6	11,1	10,6	10,0			
72	25	18,2	17,7	17,2	16,7	16,1	15,6	15,1	14,5	14,0	13,5	12,9	12,4	11,9	11,3				
66	30	19,2	18,7	18,2	17,6	17,1	16,6	16,1	15,5	15,0	14,5	13,9	13,4						
60	35	20,2	19,7	19,2	18,6	18,1	17,6	17,0	16,5	16,0	15,4	14,9							
54	40	21,2	20,7	20,1	19,6	19,1	18,6	18,0	17,5	17,0	16,4								
49	45	22,2	21,7	21,1	20,6	20,1	19,5	19,0	18,5										
43	50	23,2	22,7	22,1	21,6	21,1	20,5	20,0											
37	55	24,2	23,6	23,1	22,6	22,1	21,5												
32	60	25,2	24,6	24,1	23,6	23,0													
26	65	26,1	25,6	25,1															
20	70	27,1	26,6																
15	75	28,1																	

Средняя нагрузка: **16,3 коп.** на 1 руб. 18 коп. дохода

Налоговые преимущества УСН перед ОСН зависят от структуры расходов. При определенных пропорциях они могут достигать 25-30%, и, наоборот, при других практически исчезать. Как это выглядит, показано в табл.4-5, представляющих разность табл.1, с одной стороны, и табл.2-3, с другой. В случае УСН по ставке 6% к базе «доходы» (табл.5) встречаются даже такие пропорции расходов, когда УСН менее выгодна, чем ОСН (крайние справа ячейки). Эти две таблицы также раскрашены в цвета спектра: фиолетовый оттенок соответствует более предпочтительным пропорциям расходов, красный цвет – менее предпочтительным.

**Таблица 4:** Разница налоговой нагрузки между общеустановленной и упрощенной системами налогообложения (ЕН = 15% к базе "доходы – расходы"), в копейках от 1 руб. 18 коп. дохода (табл.1 – табл.2)

$m_{\max}, \%$	$l, \%$	$m, \%$																	
		05	10	15	20	25	30	35	40	45	50	55	60	65	70	75	80	85	90
94	05	22,3	20,7	19,3	18,1	16,9	15,7	14,5	13,4	12,2	11,1	10,0	8,9	7,7	6,6	5,5	4,4	3,3	1,8
87	10	22,6	21,0	19,6	18,2	17,0	15,8	14,6	13,4	12,3	11,1	10,0	8,8	7,7	6,6	5,4	4,3	2,7	
81	15	22,6	21,0	19,6	18,3	17,0	15,8	14,6	13,4	12,2	11,1	9,9	8,8	7,6	6,5	5,4	3,6		
75	20	22,5	21,0	19,6	18,3	17,0	15,8	14,6	13,4	12,2	11,0	9,9	8,7	7,6	6,4	4,6			
69	25	22,3	20,9	19,5	18,2	16,9	15,7	14,5	13,3	12,1	10,9	9,8	8,6	7,4	5,5				
62	30	22,1	20,7	19,4	18,1	16,8	15,6	14,4	13,2	12,0	10,8	9,7	8,4						
56	35	21,9	20,5	19,2	17,9	16,7	15,5	14,3	13,1	11,9	10,7	9,3							
50	40	21,7	20,4	19,1	17,8	16,5	15,3	14,1	12,9	11,7	10,2								
43	45	21,5	20,2	18,9	17,6	16,4	15,2	14,0	12,8										
37	50	21,3	20,0	18,7	17,4	16,2	15,0	13,8											
31	55	21,0	19,7	18,5	17,2	16,0	14,8												
24	60	20,8	19,5	18,3	17,0	15,8													
18	65	20,6	19,3	18,1															
12	70	20,3	19,1																
06	75	20,1																	

Средняя снижение налога 14,6 коп. на 1 руб. 18 коп. дохода

**Таблица 5:** Разница налоговой нагрузки между общеустановленной и упрощенной системами налогообложения (ЕН = 6% к базе "доходы"), в копейках от 1 руб. 18 коп. дохода (табл.1 – табл.3)

$m_{\max}, \%$	$l, \%$	$m, \%$																	
		05	10	15	20	25	30	35	40	45	50	55	60	65	70	75	80	85	90
94	05	31,0	28,6	26,4	24,4	22,3	20,4	18,4	16,4	14,5	12,6	10,6	8,7	6,8	4,8	2,9	1,0	-0,9	-2,8
87	10	31,1	28,7	26,5	24,4	22,3	20,3	18,3	16,3	14,4	12,4	10,4	8,5	6,6	4,6	2,7	0,8	-1,2	
81	15	30,9	28,6	26,4	24,2	22,2	20,1	18,1	16,1	14,2	12,2	10,2	8,3	6,3	4,4	2,5	0,5		
75	20	30,6	28,4	26,2	24,1	22,0	19,9	17,9	15,9	13,9	12,0	10,0	8,0	6,1	4,1	2,2			
69	25	29,8	27,5	25,4	23,3	21,2	19,2	17,1	15,1	13,2	11,2	9,2	7,2	5,3	3,3				
62	30	28,7	26,5	24,3	22,2	20,2	18,1	16,1	14,1	12,1	10,1	8,2	6,2						
56	35	27,6	25,4	23,3	21,2	19,1	17,1	15,1	13,1	11,1	9,1	7,1							
50	40	26,4	24,3	22,2	20,1	18,1	16,0	14,0	12,0	10,0	8,0								
43	45	25,3	23,2	21,1	19,0	17,0	14,9	12,9	10,9										
37	50	24,2	22,1	20,0	17,9	15,9	13,9	11,9											
31	55	23,0	20,9	18,9	16,8	14,8	12,8												
24	60	21,9	19,8	17,7	15,7	13,7													
18	65	20,7	18,6	16,6															
12	70	19,6	17,5																
06	75	18,4																	

Средняя нагрузка составляет 16,3 коп. на 1 руб. 18 коп. дохода

Что и говорить, переход к «упрощенке» не то что выгоден – это просто праздник какой-то, как говорит Карабас-Барабас в исполнении В.Этуша.

Итак, сравнительный анализ двух режимов налогообложения проведен. Он подтверждает, что «упрощенка» действительно выгодна предпринимателю. При прочих равных условиях выгода может быть оценена в 15-20 коп. на каждые 1 руб. 18 коп. валового дохода предпринимателя, то есть примерно 15% совокупного валового дохода.

Впрочем, даже если предпринимателю не светит «упрощенка», то это еще не означает, что его задушит налоговая «удавка» общеустановленной системы. Тот факт, что «цена» обналчивания за последние год-полтора выросла с 10% до 12%, показатель более чем многозначительный. Он недвусмысленно намекает, что, несмотря на налоговые послабления, этот деликатный вид финансовых услуг пользуется неизменным успехом, а во-вторых,

спрос на него даже увеличивается – в противном случае цены на него не росли бы. Поэтому предприниматели, даже не проводя сложных математических вычислений, прекрасно знают средство от налогов при ОСН. Пара-другая липовых счетов-фактур за квартал – и, пожалуйста, смещение в правый угол матрицы в табл.1 обеспечено. В итоге налоговая нагрузка падает до сопоставимых с «упрощенкой» 10-15% и без официального перехода к УСН.

### **Конкурсный «демпинг» через «упрощенку»**

На первых порах, начиная с 2003г., ОСН и УСН жили по-добрососедски. Каждая из них занимала свою нишу, поэтому различие налоговой нагрузки, конечно, влияло на конкуренцию предпринимателей, но не обостряло ее до конфронтации.

Но благодущная атмосфера резко накалилась в связи с широким распространением конкурсов и тендеров, проводимых федеральными, региональными и муниципальными органами управления согласно Закону. Камнем преткновения стал налог на добавленную стоимость, который уплачивают налогоплательщики, находящиеся на ОСН, но от уплаты которого освобождены их коллеги, применяющие УСН.

Согласно подпункту 5 пункта 4 статьи 22 Закона, цена контракта должна быть определена с учетом или без учета налогов и иных обязательных платежей. Это означает, что орган, уполномоченный на проведение конкурса или тендера, вправе самостоятельно определить цену контракта – или с учетом НДС, или же без учета НДС.

Несмотря на свободу выбора в этом вопросе, уполномоченные органы при определении цены поступают шаблонно: начальная (максимальная) цена контракта устанавливается, как правило, с учетом НДС. Исключений не бывает; во всяком случае, автор пока не сталкивался.

Обычная практика конкурсов предполагает снижение претендентами цены контракта по сравнению с первоначальной. Но процентов на пять, не больше. Большее снижение встречается крайне редко, ибо тендер все же не покер, несмотря на внешнее сходство, и безудержный блеф вреден: а вдруг выиграешь за полцены, и что тогда делать?

Причина незначительного снижения начальной цены понятна. Уполномоченный орган, определяя ее, руководствуется разумными предположениями о стоимости тендера, поэтому установленная им максимальная цена уже исходно реалистична. Неудивительно, что борьба между претендентами во время конкурса идет вокруг первых процентов начальной цены.

Пусть в конкурсе встречаются заявки двух предпринимателей, один из которых находится на ОСН, а второй применяет УСН. Допустим также, что претендент, применяющий «упрощенку», является выпускником МВА. Он построил таблицы, аналогичные табл.1-3.

И что он видит?

Он видит, что в состоянии без особого напряжения для своего бюджета уменьшить цену из расчета 20 коп. на каждые 1 руб. 18 коп., что эквивалентно 15% цены контракта. При этом он все еще останется на равных с претендентом, находящимся на ОСН. Поэтому он сравнивает:

- во-первых, примерный порог снижения цены в конкурсе, который составит 5% от начальной цены контракта (в редчайших случаях 10%);
- во-вторых, экономию налогоплательщика, применяющего УСН, по сравнению с конкурентом, находящимся на ОСН, которая может составить до 15% цены контракта.

Опираясь на сравнения, он может заведомо и с легкостью скинуть цену на 10-15% и гарантированно обеспечить себе победу. Тем более что даже после такого «демпинга» он сохранит налоговую маржу перед конкурентом, применяющим ОСН. Что он и делает.

В итоге победителем конкурса оказывается налогоплательщик, который ничуть не лучше своего коллеги как предприниматель, а может быть, даже хуже. Он просто имеет перед ним громадное налоговое преимущество, дарованное государством.

Правда, получается довольно забавно: начальная цена контракта устанавливается уполномоченным органом с учетом НДС, а заключение контракта с победителем конкурса уже производится по цене, не включающей НДС. Словом, начали за здравие, а закончили за упокой...

Итак, взаимоотношения ОСН и УСН при проведении тендеров и конкурсов в соответствии с Законом становятся более чем острыми, поскольку при прочих равных условиях УСН гарантированно выходит из конкурса победителем за явным, что называется, преимуществом, благодаря двукратно меньшей налоговой нагрузке (табл.1-5 тому подтверждение).

Но самое парадоксальное, что для бюджета, проводившего конкурс, это пиррова победа.



Поскольку размещение заказа – от объявления конкурса до полного выполнения заказа победителем конкурса – проводится на бюджетные средства, то очевидно, что затраты, которые будут предъявлены победителем конкурса бюджету для оплаты, лишь отчасти являются затратами для бюджета. Налоги, уплачиваемые победителем в ходе исполнения заказа, превращаются в доходы бюджета, то есть в рамках заказа они есть возвратные расходы.

Таким образом, истинные расходы бюджета в действительности равны сумме, уплаченной победителю конкурса, за минусом налогов, которые победитель заплатил в бюджет.

Если победителем конкурса окажется налогоплательщик, находящийся на ОСН, то фактически затраты бюджета, за минусом уплаченных налогов, уплаченных победителем, составят в среднем около **85,4 коп. на каждые 1,18 руб.** денежных средств, полученных из бюджета победителем конкурса на выполнение заказа:

1 руб. 18 коп. – 32,6 коп. (средняя из табл.1) = 85,4 коп.

Если же в конкурсе побеждает налогоплательщик, применяющий УСН, то фактические затраты бюджета, то есть опять же за минусом налогов, уплачиваемых победителем, составят:

– **1 руб. на каждые 1 руб. 18 коп.**, полученных победителем из бюджета, если победитель уплачивает налоги по ставке 15% к базе «доходы, уменьшенные на величину расходов»:

1 руб. 18 коп. – 18 коп. (средняя из табл.2) = 100 коп. или 1 руб.

– **1 руб. 1,7 коп. на каждые 1 руб. 18 коп.**, полученных победителем из бюджета, если победитель уплачивает налоги по ставке 6% к базе «доходы»:

1 руб. 18 коп. – 16,3 коп. (средняя из табл.3) = 1 руб. 1,7 коп.

Другими словами, снижение совокупной налоговой нагрузки при УСН по сравнению с ОСН, которое представлено в табл.4-5 и является плюсом для самого налогоплательщика, оборачивается абсолютным минусом для бюджета.

Как видим, если подходить к тендерам по государственному мудро и дальновидно (а организаторы конкурсов разве могут поступать иначе?), то, при прочих равных условиях, безусловно выгодным для бюджета будет победитель, который находится на ОСН.

Конечно, возникает вопрос: а как же тогда проводить конкурсы? Как сравнивать между собой цены претендентов, если они находятся на различной системе налогообложения – кто-то на общеустановленной, а кто-то на упрощенной?

Ответ прост. Он содержится непосредственно в Законе.

Согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 11 Закона, обязательным требованием к участнику размещения заказа является его соответствие требованиям российского законодательства.

Если начальная цена контракта установлена уполномоченным органом с НДС, то понятно, что участниками конкурса могут быть только налогоплательщики, которые уплачивают этот налог. Это вытекает из пункта 1 статьи 168 и подпункта 3.1) пункта 1 статьи 251 Налогового Кодекса, а также пункта 3 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99. Согласно указанным нормам, НДС является дополнительно указываемой к цене суммой, подлежащей уплате в бюджет и не включаемой в доходы организации.

И наоборот, налогоплательщики, находящиеся на УСН и в соответствии с пунктами 2 и 3 статьи 346.11 Налогового Кодекса освобожденные от уплаты НДС, не вправе быть участниками конкурса, в котором начальная цена установлена с НДС. Это следует из того факта, что они при всем желании не могут уплатить НДС, указанный в цене.

Следовательно, такие участники не отвечают требованию, установленному подпунктом 1 пункта 1 статьи 11 Закона, поэтому они должны быть отстранены от участия в конкурсе сразу же, на стадии вскрытия конвертов с заявками, согласно подпункту 2 пункта 1 статьи 12 Закона.

Тогда уже точно не будет такого нелепого казуса, когда начальная цена контракта уполномоченным органом устанавливается с НДС, а контракт заключается с победителем по цене без НДС...

И это будет логично. Выигрыш предпринимателя, получаемый им за счет льготных условий налогообложения при применении УСН, великодушно предоставленных государством, никоим образом не должен превращаться в убыток самому же государству.