

УДК 34.09

Бадртдинова Фарида Фердинандовна, магистрант,
Казанский (Приволжский) федеральный университет

Хусаинов Зуфар Фаатович, д.ю.н.,
доцент кафедры конституционного
и административного права
юридического факультета КФУ

ОБОСНОВАННОСТЬ ПРИМЕНЕНИЯ УПРОЩЕННОЙ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ THE VALIDITY OF THE SIMPLIFIED TAXATION SYSTEM

Аннотация: В данной статье авторами затронуты проблемные вопросы по применению организациями и индивидуальными предпринимателями упрощенной системы налогообложения. В работе рассмотрены случаи, часто встречающиеся в юридической практике, по вопросу правомерности или неправомерности принятого решения налоговых органов по несоблюдению сроков подачи индивидуальными предпринимателями и организациями уведомления на применение упрощенной системы налогообложения, приводящие к различным спорам и разногласиям, зачастую окончательные решения которых устанавливаются в судебном порядке.

Abstract: In this article, the authors raise problematic issues regarding the application of the simplified taxation system by organizations and individual entrepreneurs. The paper considers cases that are often found in legal practice regarding the legality or illegality of a decision taken by tax authorities on non-compliance with deadlines for individual entrepreneurs and organizations to submit notifications for the application of a simplified taxation system, leading to various disputes and disagreements, often the final decisions of which are established in court.

Ключевые слова: специальные налоговые режимы, упрощенная система налогообложения, уведомление, срок подачи уведомления, недобросовестное применение уведомления о переходе на упрощенную систему налогообложения.

Keywords: special tax regimes, simplified taxation system, notification, deadline for notification, unfair application of notification on the transition to a simplified taxation system.

Специальные налоговые режимы являются важной частью экономической жизни России, в том числе инструментом государственного регулирования, эффективно применяются в финансово-хозяйственной деятельности субъектов экономики, оказывают влияние на развитие активности предпринимательской деятельности в стране [1].

На сегодняшний день в Российской Федерации действуют 6 специальных налоговых режимов: единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН), установленный для сельскохозяйственных товаропроизводителей, упрощенная система налогообложения (УСН), система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции (СРП), патентная система налогообложения (ПСН), автоматизированная упрощенная система налогообложения (АУСН), налог на профессиональный доход (НПД) – режим для самозанятых физических лиц.

Самым популярным среди специальных налоговых режимов является упрощенная система налогообложения, введенная Федеральным законом от 24.07.2002 № 104-ФЗ, регулируемая главой 26.2 Налогового кодекса Российской Федерации. Данный режим предусмотрен для снижения налоговой нагрузки, а также для облегчения и упрощения ведения налогового и бухгалтерского учета [5].



Упрощенная система подразумевает особый порядок уплаты налогов и по своей сути направлена на применение субъектами малого и среднего бизнеса. Правила распространяются как на частных предпринимателей, так и на организации.

Популярность упрощенной системы налогообложения среди представителей малого и среднего бизнеса обусловлена доступными условиями перехода на УСН, четким перечнем учитываемых доходов и расходов, заменой отдельных «общих» налогов единым налогом, упрощенным налоговым учетом, дифференцируемыми налоговыми ставками, минимальным объемом сдаваемой налоговой отчетности, простотой документооборота и процедурой представления документов.

Однако, наряду с лояльностью применения режима УСН, при несоблюдении хотя бы одного из условий как при переходе на данный режим, так и в процессе осуществления деятельности на данном режиме, предприятие теряет право на применение упрощенной системы.

Так, одним ключевым направлением в сфере налоговых проверок и довольно часто встречающимся в юридической практике по вопросу правомерности или неправомерности принятого решения налоговых органов является несоблюдение сроков подачи индивидуальными предпринимателями и организациями уведомления на применение упрощенной системы налогообложения, приводящая к различным спорам и разногласиям, зачастую окончательные решения которых устанавливаются в судебном порядке.

Согласно п.1 статьи 346.13 НК РФ, организации и индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на упрощенную систему налогообложения со следующего календарного года, уведомляют об этом налоговый орган по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя не позднее 31 декабря календарного года, предшествующего календарному году, начиная с которого они переходят на упрощенную систему налогообложения [4].

Согласно п.1 статьи 346.13 НК РФ, вновь созданная организация и вновь зарегистрированный индивидуальный предприниматель вправе уведомить о переходе на упрощенную систему налогообложения не позднее 30 календарных дней с даты постановки на учет в налоговом органе, указанной в свидетельстве о постановке на учет в налоговом органе, выданном в соответствии с пунктом 2 статьи 84 настоящего Кодекса. В этом случае организация и индивидуальный предприниматель признаются налогоплательщиками, применяющими упрощенную систему налогообложения, с даты постановки их на учет в налоговом органе, указанной в свидетельстве о постановке на учет в налоговом органе [4].

Согласно п. 19 ч.3 ст. 346.12 НК РФ организации и индивидуальные предприниматели, не уведомившие о переходе на упрощенную систему налогообложения в установленные законом сроки, не вправе применять данный спецрежим [4].

Однако, на практике достаточно примеров, в которых налогоплательщики в нарушение данной нормы налогового законодательства осуществляют деятельность по УСН.

В соответствии с пп.1 п.3 ст. 76 НК РФ, такое пренебрежение может повлечь на основании решения налогового органа приостановку операций налогоплательщика по его счетам в банке, по его счету цифрового рубля и переводы его электронных денежных средств, в связи с непредставлением налогоплательщиком декларации в течение 20 дней по истечении установленного срока представления, в соответствии с применяемой, по данным налогового органа, системе налогообложения.

Кроме того, в отношении организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих в нарушение п. 19 ч.3 ст. 346.12 НК РФ упрощенную систему налогообложения, налоговым органом при осуществлении проверок выносятся решения и требования об



исчислении и уплате налогов, штрафов, пени по зарегистрированной в налоговой базе иной системе налогообложения налогоплательщика либо, по умолчанию, при отсутствии сведений, по общей системе налогообложения.

Иными словами, применение налогоплательщиком УСН, и отсутствие данных у налогового органа о постановке на учет налогоплательщика в качестве плательщика данного спецрежима может привести к неблагоприятным последствиям в виде приостановки операций по расчетному счету, начислений налогов, штрафов и пени.

В судебной практике существуют разные позиции судов по поводу момента начала применения налогоплательщиками УСН, когда налогоплательщик не подал уведомление или оно по определенным причинам не было зарегистрировано налоговым органом, однако, несмотря на это, использовал данный специальный налоговый режим.

На сегодняшний момент сложилось устойчивое мнение судей о возможности применения налогоплательщиками УСН при нарушенных сроках подачи уведомлений, если со стороны налоговых органов своевременно не проводился налоговый контроль: не были приняты меры в отношении налогоплательщика по приведению в соответствие налогового статуса, не направлялись требования на представление соответствующей налоговой отчетности, а в случае ее непредставления по установленной форме в отношении тех налогов, которые налогоплательщик обязан уплачивать, не приостанавливались операции налогоплательщиков по счетам в банках (пункт 2 статьи 22, подпункты 1 и 5 пункта 1 статьи 31, пункт 2 статьи 32 Налогового кодекса).

Постановлением Арбитражного суда Центрального округа от 06.12.2018 № Ф10-291/2018, вынесено решение о том, что налогоплательщик, не представивший уведомление о переходе на УСН в установленный законодательством срок, не вправе осуществлять деятельность по УСН [7].

Основанием для принятия решения послужили материалы дела, в котором инспекция ссылается на то, что налогоплательщик в соответствии с пунктом 7 статьи 346.13 НК РФ вправе был вновь перейти на УСН, так как в определенный период не соответствовал требованиям, установленным пунктом 3 статьи 346.12 НК РФ, в связи с чем утратил право на применение упрощенной системы налогообложения, и должен был применять общий режим налогообложения, однако продолжая применять УСН в проверяемом периоде, не выполнил требование, предусмотренное пунктом 5 статьи 346.13 НК РФ, не уведомив в установленный законом срок налоговый орган о ее применении.

В соответствии с положениями пункта 7 статьи 346.13 НК РФ вправе было вновь перейти на УСН. При этом обязанность сообщить в налоговый орган о переходе вновь на УСН возложена именно на налогоплательщика и установлены сроки для такого сообщения (пункт 1 статьи 346.13 НК РФ). При отсутствии соответствующего уведомления плательщик обязан применять общий режим налогообложения.

При этом тот факт, что инспекция принимала декларации по УСН, поскольку в силу абзаца 3 пункта 2 статьи 80 НК РФ налоговый орган не вправе отказать в принятии поданной налогоплательщиком декларации, не может рассматриваться в качестве подтверждения права на применение УСН.

Тем самым, Арбитражным судом было принято решение в пользу налогового органа.

Однако, Верховный Суд Российской Федерации от 2 июля 2019г. № 310-ЭС19-1705 рассмотрев дело, согласно имеющимся материалам, принял сторону налогоплательщика, в силу того, что не учтено следующее.

«В соответствии с пунктом 1 статьи 7 Федерального закона от 24.07.2007 N 209-ФЗ "О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации" (далее – Закон о



развитии малого и среднего предпринимательства) данный специальный налоговый режим установлен в целях реализации государственной политики в области развития малого и среднего предпринимательства.

Применение субъектами малого и среднего предпринимательства упрощенной системы налогообложения носит уведомительный, а не разрешительный характер: правовое значение уведомления, направляемого согласно пунктам 1 и 2 статьи 346.13 Налогового кодекса организациями и индивидуальными предпринимателями, изъявившими желание перейти на УСН, состоит не в получении согласия налогового органа на применение данного специального налогового режима, а в выражении волеизъявления субъектов предпринимательства на добровольное применение УСН и в обеспечении надлежащего администрирования налога, полноты и своевременности его уплаты.

Как неоднократно отмечалось Конституционным Судом Российской Федерации (постановления от 16.07.2004 N 14-П, определение от 12.07.2006 N 266-О) [7], в силу конституционного требования о необходимости уплаты только законно установленных налогов и сборов во взаимосвязи с предписаниями статей 15 и 18 Конституции Российской Федерации, механизм налогообложения должен обеспечивать полноту и своевременность взимания налогов и сборов с обязанных лиц и одновременно – надлежащий правовой характер деятельности уполномоченных органов и должностных лиц, связанной с изъятием средств налогообложения.

Если, осуществляя налоговый контроль, налоговые органы руководствуются целями и мотивами, противоречащими действующему правопорядку, налоговый контроль в таких случаях может превратиться из необходимого инструмента налоговой политики в инструмент подавления экономической самостоятельности и инициативы, чрезмерного ограничения свободы предпринимательства и права собственности, что в силу статей 34 (часть 1), 35 (части 1 – 3) и 55 (часть 3) Конституции Российской Федерации недопустимо.

В решениях Конституционного Суда Российской Федерации также неоднократно отмечалось, что в силу требований статей 1 (часть 1), 2, 17 (часть 1), 18, 19 и 55 (части 2 и 3) Конституции Российской Федерации применение условий реализации прав и свобод должно осуществляться на основе принципа поддержания доверия граждан к закону и действиям государства (в том числе определения от 03.03.2015 N 417-О, от 02.04.2015 N 583-О) [7].

Принимая во внимание изложенное, принудительный перевод субъекта предпринимательства с УСН на общую систему налогообложения по результатам налоговой проверки не может выступать самостоятельной целью налогового контроля, а при возникновении спора, связанного с соблюдением хозяйствующим субъектом процедуры начала применения данного специального налогового режима, во внимание должны приниматься не только действия налогоплательщика, но и поведение налогового органа, связанное с обеспечением реализации прав и законных интересов налогоплательщика, соразмерность и своевременность принимаемых налоговым органом мер [2].

Налоговые органы, обладающие сведениями о нарушении налогоплательщиком процедуры начала применения УСН хозяйствующим субъектом, обязаны своевременно осуществлять налоговый контроль и принимать меры в отношении состоящих на учете налогоплательщиков, в том числе требовать представления налоговой отчетности, приостанавливать операции налогоплательщиков по счетам в банках в случае ее непредставления по установленной форме в отношении тех налогов, которые налогоплательщик обязан уплачивать (пункт 2 статьи 22, подпункты 1 и 5 пункта 1 статьи 31, пункт 2 статьи 32 Налогового кодекса) [3].

Таким образом, в случае, когда хозяйствующий субъект выразил свое волеизъявление использовать УСН, фактически применяя этот специальный налоговый режим (сдавал



налоговую отчетность, уплачивал авансовые и налоговые платежи), налоговый орган утрачивает право ссылаться на неполучение уведомления (получение уведомления с нарушением срока) и применять положения подпункта 19 пункта 3 статьи 346.12 Налогового кодекса в качестве основания изменения статуса налогоплательщика, если ранее налоговым органом действия налогоплательщика, по сути, были одобрены.

Аналогичная правовая позиция выражена в Обзоре практики рассмотрения судами дел, связанных с применением глав 26.2 и 26.5 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства, утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 04.07.2018 (пункт 1), а также в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 15.06.2010 N 563/10 [7].

Инспекция, обладая сведениями о применении хозяйствующим субъектом УСН с нарушением процедуры, длительное время не требовала от общества представления отчетности по общей системе налогообложения, не направляла обществу сообщение о несоответствии требованиям применения упрощенной системы налогообложения, предусмотренное приказом Федеральной налоговой службы.

При таких обстоятельствах, сама по себе неподача налогоплательщиком повторного уведомления о намерении продолжать уплачивать налог по УСН в данном случае не могла служить основанием для принятия инспекцией решения об отсутствии у налогоплательщика права на применение данного налогового режима».

Таким образом, по мнению Верховного Суда Российской Федерации, налогоплательщик получил от инспекции положительное решение на осуществление деятельности по УСН. Обосновывая свое заключение, суд указал на тот факт, что налоговый орган продолжительное время без возражений принимал у налогоплательщика отчеты и уплату авансовых платежей, установленные для этого спецрежима, регистрировал их в системе и не требовал исчисления и уплаты налогов по общей системе налогообложения.

В данном контексте Верховный Суд Российской Федерации более подробно рассматривает данный вопрос в Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 26 апреля 2018 г. N 309-КГ17-21454 по делу N А47-164/2017, а также в Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 2 июля 2019 г. N 310-ЭС19-1705 по делу N А62-5153/2017. Дополнительно, данная проблема освещается в Обзоре практики рассмотрения судами дел, связанных с применением глав 26.2 и 26.5 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства, утвержденном Президиумом Верховного Суда РФ 4 июля 2018 г., а также в Обзоре судебной практики Верховного Суда РФ N 4 (2019), утвержденном Президиумом Верховного Суда РФ 25 декабря 2019 г [7].

На основании анализа судебной практики установлено, что суды приходят к выводу о признании налогоплательщиками, осуществляющими деятельность на УСН, субъектов, которые не уведомили налоговые органы о применении данного режима по причинам, зависящим или независимым от них, либо уведомление не было принято налоговым органом, однако в течение определенного периода фактически использовали УСН и соответствовали требованиям ст. 346.12 НК РФ. В таких случаях контроль со стороны налоговых органов за правомерностью применения спецрежима отсутствовал, что позволяет считать их налогоплательщиками, действующими на УСН. Важным аспектом является позиция судов о том, что уведомление налогоплательщиков о намерении перейти на УСН носит не обязательный, а уведомительный характер.

Так, Арбитражный суд Центрального округа в постановлении от 05.03.2019 г. № Ф10-49/2019 по делу № А14-21446/2017 пришел к выводу, что налоговый орган, не запрашивая у плательщика пояснений относительно применения УСН и принимая отчетность по данному



режиму, фактически признает за ним право на использование УСН даже при отсутствии уведомления [7]. Аналогичную позицию выразил Арбитражный суд Московского округа в постановлении от 14.11.2018 г. № Ф05-17182/2018, который встал на сторону налогоплательщика по вопросу применения УСН и сослался на обзор Президиума Верховного Суда РФ от 04.07.2018 г [7].

Кроме того, Постановлением Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 26 марта 2022 г. № Ф08-1796/2022 по делу № А53-18611/2021 установлено, что налогоплательщик, не уведомивший налоговые органы о своем желании применять УСН, но фактически использовавший данный режим (сдавал декларации и уплачивал авансовые платежи), имеет право оставаться на УСН. В связи с этим суд считает недопустимым ссылаться на своевременность уведомления как основание для отказа в признании права на применение УСН со стороны налоговых органов (пункт 1 Обзора практики рассмотрения дел по применению глав 26.2 и 26.3 НК РФ в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства, утвержденного Президиумом Верховного Суда РФ 04.07.2018) [7].

Тем не менее следует учитывать существующие тенденции недобросовестного использования режима УСН в судебной практике, что свидетельствует о необходимости дальнейшего анализа и регулирования данного вопроса [6].

Налогоплательщиками зачастую несвоевременно подаются сведения об изменении учредительных документов после проведения налоговыми органами камеральных проверок отчетных периодов, аффилированными физическими лицами и компаниями выдаются друг другу заемные средства, что является фактически перераспределением выручки между ними, в результате занижается полученный доход. В силу временного ограничения данных проверок, налоговые органы не всегда в полной мере могут воспользоваться всеми ресурсами и своими полномочиями для установления законного права на применение налогоплательщиками УСН, вследствие чего нарушения, неустранимые сомнения, противоречия или сомнительные схемы, не полностью исследованные или выявленные уже позже, остаются для дальнейшей выездной проверки. При установлении налоговыми органами неправомерности применения данного спецрежима в ходе выездных налоговых проверок, налогоплательщики, как правило, обращаются в судебные инстанции, где получают поддержку и положительное решение в применении УСН. Однако, иногда такие решения, в силу безграничной поддержки и отсутствия сомнения в действиях налогоплательщика, могут привести к потере дохода бюджета и репутации налоговых органов, являющимся звеном государственной власти.

Однозначно, каждое рассмотренное дело требует тщательного изучения судами на предмет добросовестности применения налогоплательщиком УСН, соблюдения законности, однозначно принимая во внимание, что специальные налоговые режимы разработаны именно для того, чтобы субъекты малого и среднего бизнеса развивали свою деятельность в более удобном, облегченном формате. Так в Федеральном законе от 24 июля 2007г. № 209-ФЗ "О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации", согласно п. 1 ст. 7 которого специальный налоговый режим – УСН – установлен в целях реализации государственной политики в области развития малого и среднего предпринимательства [7].

Однако, судебная поддержка должна быть законодательно справедливой, как и в отношении предпринимателя, так и в отношении органов государственной власти, способствовать поддержанию ее репутации.

В заключении можно сделать вывод, что специальные налоговые режимы являются эффективным инструментом государственного регулирования экономики, адекватно реагирующим на современные вызовы и актуальные запросы налогоплательщиков. Однако, процесс применения специальных налоговых режимов продолжает выявлять негативные



стороны их применения, что свидетельствует необходимости их дальнейшего совершенствования, а также принятия новых, более актуальных и четко регулирующих законов и норм.

В судебной практике существует тенденция к недобросовестному использованию режима УСН, что требует более тщательного регулирования и контроля со стороны законодательства и налоговых органов. В частности, отмечается, что налогоплательщики зачастую задерживают подачу сведений об изменениях в учредительных документах после проверок, а аффилированные лица используют заемные средства для искусственного перераспределения доходов и занижения налоговой базы. Эти схемы осложняют выявление нарушений в рамках текущих проверочных процедур, особенно учитывая временные ограничения камеральных проверок.

Кроме того, отмечается, что при выявлении неправомерного применения УСН налоговые органы сталкиваются с трудностями в доказательстве нарушений, что зачастую приводит к судебным спорам. В судебной практике нередко встречаются решения в пользу налогоплательщиков, что может негативно сказаться на доходах бюджета и репутации налоговых органов. Однако такие решения должны приниматься с учетом добросовестности поведения налогоплательщиков и соблюдения законных требований.

Важным аспектом является необходимость тщательного анализа каждого дела судом с целью определения добросовестности использования режима УСН и соблюдения законодательства. Специальные налоговые режимы созданы для поддержки развития малого и среднего бизнеса (Федеральный закон № 209-ФЗ от 24 июля 2007 г.), и их использование должно быть справедливым и законным.

Для повышения эффективности регулирования и предотвращения злоупотреблений рекомендуется:

1. Усилить контроль за своевременной подачей сведений об изменениях в учредительных документах и финансовых операциях между аффилированными лицами.
2. Внедрить автоматизированные системы мониторинга и анализа операций для выявления подозрительных схем перераспределения доходов.
3. Разработать более четкие критерии для оценки добросовестности поведения налогоплательщиков при применении УСН.
4. Обеспечить баланс между защитой прав налогоплательщиков и защитой интересов бюджета через совершенствование нормативной базы и процедур проверки.
5. Повысить прозрачность судебных решений по делам о неправомерном применении УСН для формирования единых подходов.

В целом, специальные налоговые режимы являются важным инструментом поддержки малого и среднего бизнеса, однако требуют постоянного совершенствования законодательства и практики их применения для минимизации злоупотреблений и обеспечения справедливости как для предпринимателей, так и для государства

Список литературы:

1. Батайкин П.А., Зарезнов Д.А. Специальные налоговые режимы как инструменты государственного регулирования и механизмы стимулирования экономического развития // Вестник экономики, права и социологии. – 2022. – № 4. – С. 16–21.
2. Малыхина Е.А. Начало использования упрощенной системы налогообложения: вопросы судебной практики // Налоги. – 2021. – № 2.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): Федеральный закон от 13.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 29.11.2024г. с изм. от 21.01.2025) // СПС «КонсультантПлюс».



4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): Федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 28.12.2024г. с изм. от 21.01.2025) // СПС «КонсультантПлюс».
5. Насырова В.И. Теоретические и практические аспекты специальных налоговых режимов Российской Федерации // Налоговая политика. – 2010. – № 4. – С. 22–30.
6. Ногина О.А. О понятии и признаках специального налогового режима // Актуальные проблемы российского права. – 2017. – № 11. – С. 68-73.
7. СПС «КонсультантПлюс».

