Санкт-Петербургский государственный университет

направление «Юриспруденция»

Упрощенная система и общий режим налогообложения: правовые проблемы перехода с одного режима на другой

Выпускная квалификационная работа

студентки 2 курса магистратуры

очной формы обучения

Щукиной Марии Александровны

Научный руководитель:

доцент, доктор юридических наук

Ногина Оксана Аркадьевна

Санкт-Петербург

2018 год

СОДЕРЖАНИЕ

Введение 3

ГЛАВА 1. УСЛОВИЯ ПЕРЕХОДА С ОБЩЕЙ НА УПРОЩЕННУЮ СИСТЕМУ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ 6

§ 1.1. Общие условия перехода на упрощенную систему налогообложения 6

§ 1.2. Правовые проблемы, возникающие в рамках процедуры перехода на упрощенную систему налогообложения 13

§ 1.3. Выбор объекта налогообложения при переходе на упрощенную систему налогообложения 24

§ 1.4. Судебная практика о «дроблении бизнеса», в целях получения необоснованной налоговой выгоды при переходе на УСН 28

ГЛАВА 2. ПРОБЛЕМЫ УПЛАТЫ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ И НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ПРИ ПЕРЕХОДЕ НА УПРОЩЕННУЮ СИСТЕМУ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ 40

§ 2.1. Проблемы уплаты налога на добавленную стоимость при переходе на упрощенную систему налогообложения 40

§ 2.2. Проблемы уплаты налога на прибыль при переходе на упрощенную систему налогообложения 45

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 56

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ 63

# Введение

Настоящим законодательством предусмотрено наличие общего и специальных режимов налогообложения. Под общим режимом понимается совокупность правовых норм, регулирующих возникновение, изменение или прекращение налоговых обязанностей лиц на основе установленных элементных составов конкретных федеральных, региональных и местных налогов и сборов, взимаемых на территории Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований.[[1]](#footnote-2)Однако настоящим законодательством предусмотрено также и наличие специальных налоговых режимов, для тех налогоплательщиков, которые подпадают под определённые критерии, а также которыми соблюдены правила, установленные действующим налоговым законодательством. Под специальным налоговым режимом подразумевается совокупность правовых норм, устанавливающих такое изменение общего порядка возникновения, исполнения и прекращения лицом своих налоговых обязанностей, которое приводит к значительному упрощению указанного общего порядка, в том числе путем замены целой совокупности обязанностей по уплате ряда налогов обязанностью по уплате единого платежа, к уменьшению размера налоговых изъятий, а также к полному или частичному освобождению от уплаты налогов и сборов.[[2]](#footnote-3)

Перечень специальных налоговых режимов определен Налоговым кодексом Российской Федерации и является закрытым.

Согласно статье 18 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (далее - НК РФ), к специальным налоговым режимам относятся:

система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);

упрощенная система налогообложения;

система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;

система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции;

патентная система налогообложения.[[3]](#footnote-4)

В зависимости от специфики той деятельности, которую осуществляет налогоплательщик, он выбирает для себя тот режим, который позволяет наиболее эффективно оптимизировать налоговые последствия, в рамках осуществления собственного налогового планирования.

Однако, помимо того, что специальные налоговые режимы созданы для того, чтобы субъекты малого предпринимательства имели более простую и понятную для них систему налогообложения, затраты на ведение бизнеса были сравнительно меньше чем у субъектов, применяющих общую систему налогообложения, а также для того, чтобы оптимизировать налоговые последствия, данные специальные режимы позволяют государству облегчить осуществление контроля над субъектами малого предпринимательства.

Таким образом, положения НК РФ предусматривают возможность выбора налогоплательщиком наиболее оптимального способа организации экономической деятельности и налогового планирования. Такое законодательное регулирование направлено на согласование интересов государства и налогоплательщиков, которое определяет меру свободы усмотрения налогоплательщиков в процессе исполнения ими конституционной обязанности по уплате налогов.[[4]](#footnote-5)

При этом, не смотря на многообразие специальных налоговых режимов, предоставляемых законодателем на выбор налогоплательщика, наиболее распространенным и востребованным специальным режимом налогообложения является упрощенная система налогообложения (далее - УСН). Говоря об упрощенной системе налогообложения, стоит отметить, что данный специальный режим представляет важную меру либерализации налоговой системы и является одним из направлений финансовой поддержки предпринимательской деятельности.[[5]](#footnote-6)Создание упрощенной системы налогообложения является одной из форм поддержки субъектов малого предпринимательства.

Впервые, упрощенная система налогообложения появилась в 1995 году, на тот период времени положения об упрощенной системе налогообложения регулировались Федеральным Законом от 29.12.1995 года № 222-ФЗ «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства». Как следует из названия Закона, упрощенная система налогообложения применялась к субъектам малого предпринимательства и имела своей целью облегчить существование предпринимательской деятельности, а также содействовать дальнейшему развитию малого бизнеса в связи с особой ролью в реформирующейся российской экономике того периода.

За время применения упрощенной системы налогообложения, она оправдала свое предназначение, так как данный специальный режим отражает регулирующую функцию налогов и одновременно выступает эффективным источником доходов бюджетной системы. С июля 2002 года упрощенная система налогообложения регулируется главой 26.2 НК РФ.

Как было сказано выше, упрощенная система налогообложения - это привилегия не для всех налогоплательщиков. Соответственно, для того чтобы применять упрощенную систему налогообложения необходимо подтвердить, что налогоплательщик соответствует тем параметрам, при которых позволено применять упрощенную систему.

Переход с общей системы налогообложения на упрощённую, а также сам переходный период является очень важным аспектом, на который необходимо обратить внимание налогоплательщику, поскольку налоговые органы очень тщательно отслеживают данную процедуру при осуществлении своей профессиональной деятельности.

Упрощенная система налогообложения может сохранить имущественную базу налогоплательщика и сохранить те денежные средства, которые являются основой его благополучия, а в последующем и благополучием государства.

В связи с этим, представляется необходимым раскрыть процедуру перехода с общей системы налогообложения на специальную – упрощенную систему налогообложения, как тему очень важную и не безынтересную для изучения и анализа.

# ГЛАВА 1. УСЛОВИЯ ПЕРЕХОДА С ОБЩЕЙ НА УПРОЩЕННУЮ СИСТЕМУ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

## § 1.1. Общие условия перехода на упрощенную систему налогообложения

Переход к упрощенной системе налогообложения осуществляется на добровольной основе, при этом, как было указано выше, для перехода с общего режима налогообложения на упрощенный налогоплательщик должен соответствовать определенным требованиям. Для того чтобы раскрыть данные требования необходимо рассмотреть, кто является плательщиком, имеющим право применять УСН.

Плательщиками налога, уплачиваемого в связи с применением УСН считаются организации и индивидуальные предприниматели, в соответствии с п. 1 ст. 346.12 НК РФ, данные субъекты могут перейти на специальный налоговый режим, став плательщиками налога при упрощенной системе налогообложения. Однако важно отметить, что не любая организация, и не каждый предприниматель могут применять УСН.

Законодатель ограничивает данный перечень, определяя положениями п. 3 ст. 346.12 НК РФ тех субъектов, которые не имеют права применять УСН. Анализируя данный перечень субъектов, некоторые из них можно объединить в следующие группы. Во-первых, можно отметить, что организации, имеющие филиалы и (или) представительства не имеют права применять УСН. Обращаясь к положениям ст. 55 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ), представительством является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения, которое представляет интересы юридического лица и осуществляет их защиту. Филиалом является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее все его функции или их часть, в том числе функции представительства. Однако в целях налогового права вводится иное понятие обособленного подразделения организации, согласно которому, обособленным подразделением является любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места.[[6]](#footnote-7)

Положениями ст. 346.12 НК РФ, устанавливается запрет на применение УСН организацией, имеющей филиалы и (или) представительства, однако, относительно обособленных подразделений данного ограничения не предусмотрено. На основании чего можно сделать вывод, что обособленные подразделения, которые не являются филиалом или представительством, имеют право перехода на УСН. Данный вывод также подтверждается позицией Минфина РФ.[[7]](#footnote-8)

Также можно отметить, что законодатель ограничивает права субъектов на применение УСН, обуславливая это тем, что данные организации занимаются определенным видом специфической деятельности, такая как банковская деятельность; деятельность, осуществляемая страховщиками и т.п. Это ограничение связано с тем фактом, что создание специального налогового режима направлено не только, на то, чтобы облегчить, упростить и оптимизировать налоговые последствия налогоплательщику, применяющему УСН, но помимо прочего, специальные режимы позволяют государству облегчить осуществление контроля над субъектами малого предпринимательства, именно субъекты малого предпринимательства могут позволить себе применение УСН, говоря в свою очередь, например, о банках и страховых организациях и пр., законодатель, учитывая специфику формирования данных организаций, не может предоставить им право на применение специального режима.

Выделяя еще одну группу налогоплательщиков, которым запрещено применять УСН, то данную группу можно объединить как субъектов, осуществляющих специфическую деятельностью, такую, например, как производство подакцизных товаров или же деятельность, связанную с добычей и реализацией полезных ископаемых, деятельность по организации и проведению азартных игр, при осуществлении данной деятельности необходим особый контроль со стороны государства. Говоря в свою очередь об индивидуальных предпринимателях, УСН не вправе применять, например, такие лица, как нотариусы, адвокаты.

Не смотря на общий перечень организаций и индивидуальных предпринимателей, не имеющих право применять УСН, законодатель предусмотрел наличие дополнительных требований, при не соблюдении которых, налогоплательщик лишается права применять рассматриваемый специальный режим. К данным требованиям относят требования к организациям, в которых доля участия других организаций составляет более 25 процентов (не распространяется на организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25%; на некоммерческие организации и хозяйственны общества, единственными учредителями которых являются потребительские общества и их союзы). Рассматривая данное требование, необходимо отметить, что в случае, если до начала работы на УСН изменения в Уставе не зарегистрированы, применение данного режима признается неправомерным, это относится также к случаям, когда переход доли в уставном капитале произошел до того, как организация стала применять УСН.[[8]](#footnote-9) Обусловлено это тем, что изменения в учредительные документы приобретают силу для третьих лиц с момента их государственной регистрации. А также требование к организациям, средняя численность работников которых за налоговый (отчетный) период, превышает 100 человек (при этом в среднюю численность работников включается среднесписочная численность работников, средняя численность внешних совместителей и средняя численность лиц на основании гражданско-правовых договоров о выполнении работ и услуг, важно отметить, что среднюю численность работников необходимо рассчитывать по окончании каждого отчетного периода: квартал, полугодие, 9 месяцев и в целом за год, так как если данный показатель превысит 100 человек, перейти на общий режим необходимо будет с начала того квартала, в котором достигнуто превышение).

Рассматривая условия перехода более детально нельзя не отметить положения пункта 2 ст. 346.12 НК РФ, устанавливающего условия экономического характера, которым должна соответствовать организация, для того чтобы иметь право перейти на упрощенную систему налогообложения. Одним из таких условий является следующее - по итогам девяти месяцев того года, в котором организация подает уведомление о переходе на УСН, доходы не должны были превышать сумму в размере 112,5 млн. рублей.

Данная сумма варьируется в результате ежегодно установленного коэффициент-дефлятора, 1 января 2018 года коэффициент-дефлятор для УСН равен 1,481.

Как правило, на эту величину индексируется предельный размер доходов для перехода на УСН и сохранения права применять этот специальный режим.

Требования статьи 346.12 НК РФ, предусматривают индексирование не только на коэффициент-дефлятор, устанавливаемый ежегодно на каждый следующий календарный год, но и на коэффициенты-дефляторы, которые применялись ранее и являются императивными.

В подтверждение данного довода, можно обратиться к следующему судебному акту, Постановлением Президиума ВАС РФ[[9]](#footnote-10), были удовлетворены требования налогоплательщика о переходе на УСН, в связи с тем, что налоговым органом ошибочно был не применён коэффициент-дефлятор, установленный на предыдущий налоговый период, и ошибочно была рассчитана величина дохода, на основании которого он посчитал превышение предельного дохода налогоплательщика, а, следовательно, невозможность применять упрощенную систему налогообложения.

В настоящее время на 2017 - 2019 годы индексация приостановлена. Поэтому установление коэффициента-дефлятора на 2018 год влияния на компании не оказывает. Лимиты по доходам для них следующие:

- для применения УСН в 2018 году - не более 150 млн руб. по итогам отчетного (налогового) периода;

- для перехода на УСН с 2018 года - не более 112,5 млн руб. за 9 месяцев 2017 года.[[10]](#footnote-11)

Рассматривая данную проблему, хотелось бы обратить внимание помимо проблемы, связанной с коэффициент-дефлятором, и приостановлением индексации в силу закона на период 2017-2019 гг., на проблему о том, какие доходы включаются, при исчислении предельного размера доходов для перехода на УСН и сохранения права применять этот специальный режим. Налогоплательщики, применяющие УСН, учитывают те же доходы, что и плательщики налога на прибыль организаций (п. 1 ст. 346.15 НК РФ): доходы от реализации, определяемые в соответствии со ст. 249 НК РФ; внереализационные доходы, определяемые в соответствии со ст. 250 НК РФ. При этом существует ряд исключений, которые не нужно учитывать при расчете налога. К ним относятся:

- поступления, которые прямо названы в законе, предусмотренные положениями п. 1.1 ст. 346.15 НК РФ;

- поступления от деятельности, облагаемой ЕНВД (п. 8 ст. 346.18, п. 7 ст. 346.26 НК РФ);

- поступления от деятельности, переведенной на патентную систему налогообложения (п. 8 ст. 346.18 НК РФ);

* поступления, которые по своей сути не являются доходами, но в Налоговом кодексе РФ об этом не указано.

Также согласно п. 1.1 ст. 346.15 НК РФ не уплачивают налог по УСН: с доходов, перечисленных в ст. 251 НК РФ; дивидендов; процентов по ценным бумагам, указанным в п. 4 ст. 284 НК РФ; доходов учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании ипотечных сертификатов участия; доходов в виде прибыли контролируемых иностранных компаний; дивидендов (дивиденды, полученные индивидуальным предпринимателем, не признаются объектом обложения налогом, который уплачивается в связи с применением УСН, так как они подлежат обложению НДФЛ на основании п. 3 ст. 346.11 НК РФ); выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров (работ и услуг), в части превышения размеров, указанных в п. 28 ст. 217 НК РФ; процентных доходов по вкладам в банках, находящихся на территории РФ, если налоговая база по этим доходам определяется в соответствии со ст. 214.2 НК РФ; суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных (кредитных) средств в части превышения размеров, указанных в п. 2 ст. 212 НК РФ; процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 2007 г.; доходов учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 2007 г.

Обратить стоит внимание также на то, что пп. 3 п. 1.1 ст. 346.15 НК РФ предусматривает, что при определении объекта налогообложения при УСН индивидуальный предприниматель не учитывает доходы, облагаемые НДФЛ по ставке, которая предусмотрена п. 4 ст. 224 НК РФ. Несмотря на то, что п. 4 ст. 224 НК РФ утратил силу, положения пп. 3 п. 1.1 ст. 346.15 НК РФ не приведены в соответствие с указанными изменениями.

Кроме того, в составе доходов не следует учитывать поступления, которые по своей природе не являются для налогоплательщика доходом. То есть те, которые не несут экономической выгоды (ст. 41 НК РФ).

Спорные моменты возникают при переходе с ОСН на УСН, тогда, когда налогоплательщики определяют объект налогообложения с учетом предусмотренных в статьях 249 и 250 НК РФ доходов. При кассовом методе датой получения дохода признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашение задолженности перед налогоплательщиком иным способом.

При определении налоговой базы не учитываются доходы, полученные от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления (статья 251 НК РФ).

Порядок определения доходов установлен статьей 346.15 НК РФ: налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, при определении объекта налогообложения учитывают доходы от реализации и внереализационные доходы, содержание которых раскрывается в статьях 249 и 250 НК РФ.

В соответствии с пунктом 1 статьи 346.17 НК РФ датой получения доходов признается день поступления денежных средств в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности (оплаты) налогоплательщику иным способом (кассовый метод).

В целях применения главы 25 НК РФ не учитываются в качестве дохода поступления, предусмотренные статьей 251НК РФ, в частности в виде имущества, имущественных прав, работ или услуг, которые получены от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления.

Статья 251 НК РФ упоминается в пункте 1 статьи 346.15 НК РФ в качестве содержащей перечень доходов, не учитываемых при определении объекта налогообложения в упрощенной системе налогообложения.

На дату перехода налогоплательщика на УСН не включаются суммы денежных средств, полученные до перехода во оплату по договорам, исполнение которых налогоплательщик осуществляет после перехода на УСН. Не включаются в налоговую базу денежные средства, полученные после перехода на УСН, если по правилам налогового учета по методу начислений указанные суммы были включены в доходы при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

В отличие от организаций, у индивидуальных предпринимателей право перехода на упрощенную систему не зависит от размера полученных доходов.[[11]](#footnote-12)Поскольку ограничение по размеру полученного дохода для перехода на УСН предусмотренного положениями пункта 2 статьи 346.12 НК РФ, распространяется только для организаций, но не индивидуальных предпринимателей.

Поскольку данный перечень требований, предъявляемый налогоплательщику законодателем является закрытым, то организации или же индивидуальные предприниматели, осуществляющие иные виды деятельности, имеют право применять УСН.

## § 1.2. Правовые проблемы, возникающие в рамках процедуры перехода на упрощенную систему налогообложения

Говоря о переходе к упрощенной системе налогообложения или возврате к иным режимам налогообложения, необходимо обратить внимание на то, что данный переход осуществляется организациями и индивидуальными предпринимателями добровольно в порядке, установленном п. 1 ст. 346.11 НК РФ.

Организации и индивидуальные предприниматели, желающие перейти на упрощенную систему, уведомляют об этом налоговый орган не позднее 31 декабря календарного года, предшествующего календарному году, начиная с которого они переходят на упрощенную систему.

В случае, если речь идет о вновь созданной организации или о вновь созданном индивидуальном предпринимателе, то они вправе уведомить о переходе на упрощенную систему налогообложения не позднее 30 календарных дней с даты постановки на учет в налоговом органе. Статус налогоплательщика субъект приобретает с момента уведомления налогового органа, поскольку в противном случае, у него не будет оснований считать, что налогоплательщик на УСН.

Однако, на практике, в связи с нечеткостью формулировок ряда положений НК РФ, данная процедура уведомления сопряжена со значительными трудностями. Что стало основанием для возникновения разных, биполярного характера, мнений по поводу объемов полномочий налогового органа при решении вопроса о переходе налогоплательщика на УСН. Одно из мнений заключается в том, что поскольку заявление о переходе на УСН носит уведомительный характер, то у налогового органа отсутствует право на запрет или разрешение перехода на УСН, в связи, с чем уведомление носит характер сообщения (рекомендации)[[12]](#footnote-13). Тем не менее, существует и противоположное мнение о том, что налоговый орган наделен правом принятия решения о переходе налогоплательщика, либо вправе принимать решение о его запрете. Также возникает вопрос, ограничен ли добровольный порядок перехода на УСН административными полномочиями налогового органа. Для разрешения данного вопроса, необходимым представляется обратить внимание на следующую судебную практику.

Вопрос о добровольности перехода (индивидуального предпринимателя) на УСН был однажды предметом рассмотрения КС РФ. Конституционный Суд РФ, в одном из своих Определений[[13]](#footnote-14) обращал внимание не следующее - положениями п. 2 ст. 346.12 и п. 1 ст.346.13 НК РФ предусмотрено, что право перейти на упрощенную систему налогообложения предоставляется организации с учетом размера ее дохода по итогам девяти месяцев того года, в котором организация подает уведомление о переходе на упрощенную систему налогообложения.

При этом, право индивидуальных предпринимателей на переход на упрощенную систему налогообложения, как было отмечено в предыдущем параграфе, с таким условием не связывается, что фактически создает для данной категории налогоплательщиков более благоприятные условия реализации права на переход на упрощенную систему налогообложения.

В соответствии с п.1 ст. 346.11 НК РФ переход к упрощенной системе налогообложения или возврат к иным режимам налогообложения осуществляется организациями и индивидуальными предпринимателями добровольно. Следовательно, налогоплательщик - индивидуальный предприниматель вправе самостоятельно на основе собственной оценки своего экономического положения принять решение о подаче уведомления в налоговый орган о переходе на упрощенную систему налогообложения. Предусмотренный же п. 4 ст. 346.13 НК РФ случай утраты налогоплательщиком права на применение упрощенной системы налогообложения в связи с превышением предельного размера дохода, дающего право на применение данного специального режима налогообложения, не влечет необоснованное ухудшение его правового положения.

В виду вышесказанного, представляется считать верным, что уведомление о переходе налогоплательщика на УСН носит исключительно информативный характер, и представляет собой форму, а не содержание, тех прав, которые приобретаются налогоплательщиком при переходе на УСН. Налоговый орган только впоследствии оценивает реальность и действительную возможность реализации этих прав.

Уведомительный характер также подтверждается, следующей судебной практикой. В своем Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа[[14]](#footnote-15) указал, что ввиду того, что абзацем 2 п. 1 статьи 346.11 НК РФ предусмотрено, что переход к упрощенной системе налогообложения или возврат к общему режиму налогообложения осуществляется организациями и индивидуальными предпринимателями в добровольном порядке, применение упрощенной системы налогообложения и возврат к общей системе налогообложения зависят от волеизъявления налогоплательщика при соблюдении условий, установленных главой 26.2 НК РФ. При этом, такое волеизъявление налогоплательщика не поставлено в зависимость от разрешительных действий налогового органа. Добровольность перехода на упрощенную систему налогообложения предполагает наличие у предпринимателя права до начала ее применения изменить свое решение и остаться на общем режиме налогообложения вне зависимости от причины. Нарушение предпринимателем установленного п. 6 ст. 346.13 НК РФ срока направления уведомления не может являться основанием признания незаконным применения заявителем общей системы налогообложения, так как отказ носит уведомительный характер, и Кодексом не предусмотрены последствия пропуска данного срока в виде запрета налогоплательщику перейти на иную систему налогообложения. Правовое значение имеет то обстоятельство, что предприниматель, уведомив инспекцию о переходе на упрощенную систему налогообложения, не начала ее применять, фактически применяя общий режим налогообложения, то есть отказалась от УСН до начала ее использования. Довод налоговой инспекции о том, что принятие представленных предпринимателем по общей системе налогообложения налоговых деклараций не свидетельствует о подтверждении наличия у нее права на применение общей системы налогообложения, являлся предметом рассмотрения суда апелляционной инстанции и правомерно отклонен со ссылкой на статьи 83, 88 НК РФ, поскольку, как правильно указано арбитражным судом, налоговая инспекция не представила доказательства уведомления предпринимателя при проведении камеральных проверок налоговых деклараций за отчетные периоды и о факте представления деклараций по системе налогообложения, которую налогоплательщик не вправе применять, не представила доказательства истребования пояснений и направления требований о внесении исправлений в налоговую отчетность. При таких обстоятельствах правомерным является вывод суда первой и апелляционной инстанций о том, что налоговая инспекция фактически подтверждала правомерность использования предпринимателем общей системы налогообложения.

Квинтэссенцией данного абзаца будет мысль о том, что волеизъявление налогоплательщика не поставлено в зависимость от разрешительных действий налогового органа, поскольку положения НК РФ не предусматривают обязанности налогового органа принять какое-либо решение по поступившему заявлению налогоплательщика, который планирует перейти на УСН, тем не менее применение данной формы (подачи заявления) является необходимой поскольку информация, изложенная в данном заявлении в дальнейшем потребуется налоговому органу при работе с данным налогоплательщиком.

Однако, если в инспекцию ФНС России поступает письменное обращение налогоплательщика с просьбой подтвердить факт применения им УСН, то в соответствии с Административным регламентом ФНС России предоставлению государственной услуги по бесплатному информированию (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, налоговому органу следует в произвольной форме в общеустановленные сроки письменно проинформировать налогоплательщика, что на основании представленного им заявления он применяет УСН (с начала года либо с даты постановки на учет в налоговом органе).[[15]](#footnote-16)

При этом, важно помнить, что переход на упрощенную систему налогообложения и возврат к иным режимам, несмотря на добровольный и уведомительный характер, осуществляется налогоплательщиком не произвольно, а в соответствии с положениями об ограничениях, установленными действующим налоговым законодательством.

Сравнивая последнее вышеуказанное постановление с настоящей судебной практикой, представляется верным обратить внимание на следующую тенденцию.

Не смотря на то, что в настоящее время более верной считается точка зрения о том, что уведомление носит исключительно «информативный характер», судебная практика, ввиду внесения изменения в 2012 году и добавления п. 19 ст. 346.12 НК РФ, согласно которому организации и индивидуальные предприниматели, не уведомившие о переходе на упрощенную систему налогообложения в сроки, установленные п. 1 и 2 ст.346.13 НК РФ (то есть прямое указание в законе положения относительно обязательного наличия уведомления) не вправе применять УСН, несколько поменял вектор выводов, которые представляются судами в вынесенных ими решениях.

Ярким примером является вывод Арбитражного суда Уральского округа[[16]](#footnote-17) о том, что подпунктом 19 п. 3 ст. 346.12 НК РФ установлено, что лица, не уведомившие о переходе на УСН в сроки, установленные п. 1 и 2 ст. 346.13 НК РФ не вправе применять этот режим налогообложения. При отсутствии соответствующего волеизъявления в силу п. п. 1 п. 3 ст. 346.12 НК РФ плательщик обязан применять общий режим налогообложения. Налоговое законодательство однозначно определяет порядок приобретения права на применение УСН, последствия несоблюдения этого порядка, суд апелляционной инстанции не усматривает в этом случае правовой неопределенности. Поскольку заявление о переходе на УСН предприниматель подал с нарушением установленного срока, суд апелляционный инстанции пришел к выводу о том, что инспекция правомерно указала налогоплательщику на отсутствие у него права применить указанный режим налогообложения.

Вопрос о том, насколько данный вывод суда соответствует нормам материального права остаётся на совести самого суда, проводя сравнение между налоговым органом и органом судебным, нельзя не сказать о том, что это совершенно две разных структуры, и если для органа налогового необходимы строгие границы, в рамках которого он должен осуществлять свою контролирующую деятельность, то в свою очередь суд должен давать анализ и характеристику обстоятельствам, изложенным в материалах дела, рассматривая их через призму норм права, применительно к каждой ситуации исходя из особенностей обстоятельств дела. Судом должны быть проанализированы фактические обстоятельства дела, которые подтверждают/отрицают тот факт, что со стороны налогоплательщика наличествует/отсутствует злоупотребление правом.

Совокупность доказательств, исследуемых судом в рамках каждого конкретного дела должна свидетельствовать об истинных намерениях лица, желающего применять УСН, таким образом, закостенелый формальный подход суда, согласно которому, если заявление о переходе на УСН предприниматель подал с нарушением установленного срока не представляется считать верным.

Согласно правовой позиции КС РФ, высказанной в п. 2.2 Постановления от 14.07.2003 N 12-П[[17]](#footnote-18), при рассмотрении дела необходимо исследование по существу фактических обстоятельств дела и недопустимо установление только формальных условий применения нормы права.

Таким образом, можно поставить вопрос об уважительности пропуска срока, предусмотренного НК РФ на подачу уведомления о начале применения/переходе на УСН, могу ли тяжелые жизненные обстоятельства (если рассматривать ситуацию, к примеру, с индивидуальным предпринимателем) послужить основанием для восстановления такого срока. Вопрос остается открытым. Однако, рассматривая вышеуказанное Постановление Конституционного суда о недопустимости установление только формальных условий применения нормы права, представляется считать верным, что такая сложившаяся жесткая судебная практика не должна являться единственным правильным направлением, при рассмотрении вопросов, связанных с предоставлением уведомления о переходе налогоплательщика на УСН.

Можно лишь надеяться на то, что в дальнейшем, судами иначе будет рассматриваться вопрос о несвоевременности представления уведомления в налоговый орган, и в будущем суды будут более лояльны к налогоплательщику. Жесткие, формальные и категоричные решения будут размыты иной судебной практикой.

В подтверждение данного тезиса, можно отметить, позиции Верховного суда, рассматривающего споры, касательно правопреемства применения УСН.

Так, в Определении Верховного Суда РФ[[18]](#footnote-19), был сделан вывод о том, что общество, образовавшееся в результате реорганизации ранее существовавшего юридического лица, применявшего УСН, вправе применять данный режим налогообложения только при наличии соответствующего волеизъявления, оформленного в порядке и срок, предусмотренные п. 1 и 2 ст. 346.13 НК РФ

При этом, позднее Верховный Суд РФ вынес Определение[[19]](#footnote-20), согласно которому пришел к следующему выводу. В силу п. 6 и 7 ст. 3 НК РФ акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить, а все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов).

Следовательно, при рассмотрении налоговых споров, основанных на различном толковании налоговыми органами и налогоплательщиками норм законодательства о налогах и сборах, необходимо оценивать определенность соответствующей нормы.

В рассматриваемом случае суды применили п. 2 ст. 346.13 НК РФ, которым установлена обязательность уведомления о переходе на упрощенную систему налогообложения для вновь созданных организаций.

Применение данной нормы к организациям, поставленным на налоговый учет в результате реорганизации в форме преобразования, с однозначностью из ее содержания не вытекает.

Напротив, в отличие от других форм реорганизации, при преобразовании юридического лица одной организационно-правовой формы в юридическое лицо другой организационно-правовой формы, как указано в п. 5 ст. 58 ГК РФ, права и обязанности реорганизованного юридического лица в отношении других лиц не изменяются, за исключением прав и обязанностей в отношении учредителей (участников), изменение которых вызвано реорганизацией.

Особенностью реорганизации в форме преобразования, в результате чего происходит изменение организационно-правовой формы юридического лица, является отсутствие изменения прав и обязанностей этого реорганизованного лица, когда нет изменений в правах и обязанностях его учредителей (участников). Поскольку юридическое лицо при преобразовании сохраняет неизменность своих прав и обязанностей, не передавая их полностью или частично другому юридическому лицу, закон не предусматривает обязательность составления в этом случае передаточного акта, предусмотренного ст. 59 ГК РФ, от одного лица другому.

Такая правовая позиция выражена в определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 19.07.2016 N 310-КГ16-1802 и нашла отражение в Обзоре судебной практики Верховного Суда Российской Федерации N 3 (2016), утвержденном Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 19.10.2016.

Учитывая изложенное, при отсутствии в главе 26.2 НК РФ специальных правил, регулирующих применение упрощенной системы налогообложения в случае реорганизации, общество было вправе исходить из сохранения у него в неизменном состоянии права на применение данного специального налогового режима, как неотъемлемого элемента своей правоспособности.

При этом налогоплательщик однозначно выразил намерение продолжить применение упрощенной системы налогообложения, исчислив авансовый платеж по специальному налоговому режиму и совершив действия по его уплате в бюджет.

Волеизъявление налогоплательщика относительно сохранения за ним права на применение упрощенной системы налогообложения должно быть учтено налоговым органом, поскольку применение данного специального налогового режима носит уведомительный, а не разрешительный характер, и согласно пункту 1 статьи 7 Федерального закона от 24.07.2007 N 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» выступает одной из мер, предусмотренных в целях реализации государственной политики в области развития малого и среднего предпринимательства. Действия инспекции, приостановившей операции общества по счетам в банке, по существу привели к принудительному изменению условий налогообложения субъекта предпринимательства в худшую для налогоплательщика сторону и вопреки его волеизъявлению, что не может быть признано правомерным.

На основании вышесказанного, представляется верным предположение о том, что при решении вопроса о пропуске срока подачи уведомления о переходе организации на УСН, суды должны не только формально применить норму права, но и применить механизм восстановления срока при наличии уважительных причин.

Аналогию и заимствование можно провести с процедурой предусмотренной Арбитражным процессуальным кодексом Российской Федерации (далее –АПК РФ), согласно ч. 1 ст. 198 АПК РФ граждане, организации и иные лица вправе обратиться в арбитражный суд с заявлением о признании недействительными ненормативных правовых актов, незаконными решений и действий (бездействия) органов, осуществляющих публичные полномочия, должностных лиц, если полагают, что оспариваемый ненормативный правовой акт, решение и действие (бездействие) не соответствуют закону или иному нормативному правовому акту и нарушают их права и законные интересы в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, незаконно возлагают на них какие-либо обязанности, создают иные препятствия для осуществления предпринимательской и иной экономической деятельности. В силу части 4 вышеуказанной статьи заявление может быть подано в арбитражный суд в течение трех месяцев со дня, когда гражданину, организации стало известно о нарушении их прав и законных интересов, если иное не установлено федеральным законом. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.

Арбитражный суд восстанавливает пропущенный процессуальный срок, если признает причины пропуска уважительными и, если не истекли предельно допустимые сроки для восстановления. При этом, нормы АПК не содержат перечня уважительных причин, при наличии которых суд может восстановить процессуальный срок. Поэтому право установления наличия таких причин и их оценка принадлежит арбитражному суду.

Данный механизм восстановления срока, при наличии уважительных причин, можно попробовать закрепить и в НК РФ, рассматривая вопрос о несвоевременном направлении уведомления о применении УСН в налоговый орган, когда суд исходя из истинных обстоятельств дела и их объективной оценки обстоятельств дела, а также степени уважительности причин пропуска подачи уведомления имел полномочия восстановить данный срок.

## § 1.3. Выбор объекта налогообложения при переходе на упрощенную систему налогообложения

Объектом налогообложения при применении упрощенной системы налогообложения признаются доходы налогоплательщика либо доходы, уменьшенные на величину расходов, выбор объекта налогообложения осуществляется непосредственно самим налогоплательщиком. Важно отметить тот факт, что в зависимости от выбранного объекта налогообложения зависит налоговая ставка. В случае, если налогоплательщиком в качестве объекта налогообложения была выбран объект в форме доходов, то налог будет уплачиваться по ставке 6%, в случае если объектом налогообложения будут являться доходы, уменьшенные на величину расходов, то налоговая ставка будет составлять 15%. Важно отметить, что законами субъектов Российской Федерации могут быть установлены дифференцированные налоговые ставки, что предусмотрено статьей 346.20 НК РФ.

Переходя в добровольном порядке к упрощенной системе налогообложения, налогоплательщики, по общему правилу, сами выбирают для себя объект налогообложения (п. 1 ст. 346.11 и п. 2 ст. 346.14 НК РФ).

Таким образом, они самостоятельно решают, когда и каким образом им выгоднее распорядиться принадлежащим им правом, в том числе с учетом налоговых последствий своих действий (размера налоговой ставки, особенностей ведения налогового учета и последствий перехода на иную систему налогообложения.

Самостоятельно налоговый орган не вправе перевести налогоплательщика на УСН или же определить объект налогообложения, это может осуществить только налогоплательщик.

Данный довод подтверждается также сложившейся судебной практикой. Обращая свое внимание на Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа[[20]](#footnote-21), хочется отметить, что при принятии решения о признании недействительным решения налогового органа, в связи с тем, что Обществу был доначислен налог по УСН в связи с неправильным определением объекта налогообложения, суд руководствовался тем, что поскольку общество, заявляя о первоначальном выборе УСН при создании юридического лица, допустило ошибку при заполнении заявления, однако подтвердило свою волю на избранный объект налогообложения «доходы уменьшенные на величину расходов» в течение всего проверяемого периода; общество, находясь на УСН, доказало исчисление налога с применением указанного объекта налогообложения.

Налоговый орган не вправе самостоятельно перевести налогоплательщика на УСН, определить объект налогообложения вправе только сам налогоплательщик.

Также, вынося Постановление Арбитражный суд Центрального округа[[21]](#footnote-22), о признании недействительным решения налогового органа, в связи с тем, что орган начислил недоимку по УСН, пени, штраф в связи с необоснованным применением при расчете налога объекта налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов», поскольку на основании уведомления о переходе на УСН обществом в качестве объекта налогообложения выбраны «доходы», суд сделал верный вывод о том, что поскольку фактически с момента создания общество применяло объект налогообложения «доходы минус расходы». Несмотря на допущенную ошибку в заявлении о переходе на УСН данная ошибка не может указывать на неправомерность действий налогоплательщика, который фактически объект налогообложения не изменял. Таким образом, анализ действий общества свидетельствует о том, что оно фактически с момента создания применяло объект налогообложения «доходы минус расходы», несмотря на допущенную в заявлении ошибку.

Однако, несмотря на широкую самостоятельность налогоплательщика как при принятии решения о применении специального налогового режима, так и при выборе объекта, существуют некоторые ограничения, правовые проблемы, которые впоследствии могут стать предметом рассмотрения Конституционного суда РФ. Так в одном из своих Определений Конституционный суд РФ, сделал вывод о следующем.[[22]](#footnote-23) Лица, перешедшие на уплату налога, взимаемого в связи с применением УСН, освобождаются, по общему правилу, от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц), налога на имущество организаций (налога на имущество физических лиц), налога на добавленную стоимость, при этом для налогоплательщика переход на упрощенную систему налогообложения (в случае его соответствия установленным критериям) является добровольным (ст. 346.11 НК РФ).

Механизм правового регулирования упрощенной системы налогообложения также предполагает право налогоплательщиков самостоятельно с учетом специфики осуществляемой ими хозяйственной деятельности выбрать объект налогообложения (доходы или доходы, уменьшенные на величину расходов), что позволяет применять дифференцированные налоговые ставки - 6 и 15 процентов соответственно (ст. 346.14 и 346.20 НК РФ). При этом в соответствии с оспариваемым п. 2 ст. 346.14 НК РФ объект налогообложения может изменяться налогоплательщиком ежегодно с начала налогового периода, которым признается календарный год (п. 1 ст. 346.19 НК РФ), если налогоплательщик уведомит об этом налоговый орган до 31 декабря года, предшествующего году, в котором налогоплательщик предлагает изменить объект налогообложения, но в течение налогового периода налогоплательщик менять объект налогообложения не может.

Данный запрет на изменение объекта налогообложения в течение налогового периода равным обусловлен объективной связью между налоговым периодом, объектом налогообложения и налоговой базой как стоимостной, физической или иной характеристикой объекта налогообложения, которая выражается в том, что налоговая база как последствие экономической деятельности налогоплательщика формируется в течение всего налогового периода непрерывно и только по завершении процесса ее формирования окончательно определяются налоговые последствия экономической деятельности налогоплательщика как за завершенный налоговый период, так и для последующих налоговых периодов, что, по общему правилу, исключает возможность изменения объекта налогообложения и порядка определения налоговой базы в течение налогового периода. Соответственно, данный запрет, будучи направленным на упорядочение применения УСН, не может рассматриваться как нарушающий конституционные права заявительницы в ее конкретном деле в указанном в жалобе аспекте.

В силу принципов справедливого налогообложения, юридического равенства налогоплательщиков, равного финансового обременения, всеобщности налогообложения установление для отдельных категорий плательщиков особых условий уплаты обязательных платежей является разновидностью государственной поддержки, при том, что такое регулирование не может носить дискриминационный характер, вводить необоснованные и несправедливые различия и ставить одни категории налогоплательщиков в худшее по отношению к другим положение, т.е. нарушать конституционный принцип равенства.

По смыслу статьи 57 Конституции Российской Федерации в системной связи с ее статьями 1 (часть 1), 15 (части 2 и 3) и 19 (части 1 и 2), в Российской Федерации как правовом государстве законы о налогах должны содержать четкие и понятные нормы; неясность налоговой нормы может привести к не согласующемуся с конституционным принципом правового государства произвольному и дискриминационному ее применению государственными органами и должностными лицами в их отношениях с налогоплательщиками и тем самым - к нарушению конституционного принципа юридического равенства и вытекающего из него требования равенства налогообложения, закрепленного пунктом 1 статьи 3 НК РФ.[[23]](#footnote-24)

На основании вышеизложенного можно сделать вывод о том, что, не смотря на крайнюю самостоятельность действий налогоплательщика в рамках применения им упрощенной системы налогообложения, законодатель тем не менее оставляет за собой право определения рамок этой самостоятельности и свободы действий, что несомненно связано с конституционно-правовыми принципами налогообложения.

## § 1.4. Судебная практика о «дроблении бизнеса», в целях получения необоснованной налоговой выгоды при переходе на упрощенную систему налогообложения

Сравнивая налоговые ставки и условия, предоставляемые налогоплательщику, применяющему упрощенную систему налогообложения, с условиями, которые предлагаются плательщику, состоящему на общем режиме, представляется очевидным тот факт, что упрощенная система налогообложения крайне лояльна к налогоплательщику, применяющему данный специальный режим.

Поскольку упрощенная система налогообложения является экономически выгодной для налогоплательщика, в будущем это может порождать злоупотребления со стороны последнего.

Одной из главных целей главы 26.2 НК РФ является реализация политики государственной поддержки субъектов малого предпринимательства.

Задача государственной поддержки субъектов малого предпринимательства состоит в стимулировании их экономической деятельности, в том числе путем установления особого порядка налогообложения, что и подразумевает под собой УСН, в противном случае утрачивается экономический смысл стимулирования предпринимателей путем возможности применения УСН.[[24]](#footnote-25)

Таким образом, в каждом конкретном случае, для того чтобы соблюсти баланс между стимулированием экономической деятельности субъектов малого предпринимательства, невмешательством в деятельность данного субъекта со стороны государства, и недопущением со стороны этого субъекта злоупотреблением прав при использовании «льгот», предусмотренных налоговым законодательством для «упрощенцев», необходимо надлежаще оценивать обстоятельства дела.

Безусловно, упрощенная система налогообложения представляет собой льготный режим, и является, как было указано ранее, одной из форм поддержки субъектов малого предпринимательства.

При этом, не допустимо установление ответственности за такие действия налогоплательщика, которые, хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо уменьшение его суммы, но заключаются в использовании предоставленных налогоплательщику законом прав, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных для него форм предпринимательской деятельности и соответственно - оптимального вида платежа.[[25]](#footnote-26)

Однако, анализируя судебную практику, посвященную применению УСН представляется очевидным, что как такового единообразия нет, и судам, как и налоговыми органами нередко рассматривается вопрос о применении УСН, как яркий пример необоснованной налоговый выгоды.

Как отмечал в своих решениях Конституционный Суд Российской Федерации, налоговые правоотношения основаны на властном методе правового регулирования; реализация конституционной обязанности платить законно установленные налоги предполагает субординацию, властное подчинение налогоплательщика требованиям государства (постановления от 20 февраля 2001 года N 3-П, от 14 июля 2005 года N 9-П и от 23 мая 2013 года N 11-П).

Вместе с тем налоговое законодательство не исключает действия в налоговых правоотношениях принципа диспозитивности и допускает возможность выбора налогоплательщиком того или иного метода учетной политики, применения налоговых льгот или отказа от них, которая, однако, не должна использоваться для неправомерного сокращения налоговых поступлений в бюджет в результате злоупотребления налогоплательщиками своими правомочиями.[[26]](#footnote-27)

Стоит отметить, что само применение УСН не является злоупотреблением права со стороны налогоплательщика, он лишь использует те механизмы, которые представил ему законодатель с целью минимизировать свои потери и затраты для того чтобы реализовать свои цели при осуществлении предпринимательской деятельности с материальной стороны. Положения НК РФ предусматривает возможность выбора налогоплательщиком наиболее оптимального способа организации экономической деятельности и налогового планирования.

Однако, выгодные условия заставляют и вынуждают, иной раз, поступать плательщика налогов за рамками правового поля, налогоплательщик состоящий на упрощенной системе налогообложения пытается всеми способами удержаться на применении данного специального режима, что заставляет суды, рассматривать применение и переход на специальный режим, как способ получения необоснованной налоговой выгоды, что подтверждается ниже приведенными примерами.

В качестве первого примера, хотелось бы рассмотреть вопрос о фиктивности филиалов, цель создания которых заключается в том, чтобы только выйти с УСН на ОСНО для возмещения налога на добавленную стоимость.

В своем Определении Верховный Суд РФ[[27]](#footnote-28), установил, что созданный обществом филиал не отвечает признакам филиала, указанным в ст. 55 ГК РФ, а именно: головной офис и филиал находятся в пределах одной административно-территориальной единицы и отсутствуют доказательства наделения обществом указанного филиала соответствующим имуществом. Таким образом, общество в проверяемый период не утратило право на применение УСН, следовательно, отсутствовали правовые основания для заявления к возмещению налога на добавленную стоимость.

Данная схема, часто используется налогоплательщиками с целю возмещения налога на добавленную стоимость, но как показывает актуальная судебная практика, суды, в большинстве своем, выносят отказные решения, рассматривая это как яркий пример необоснованной налоговой выгоды.[[28]](#footnote-29)

Как и схема, связанная с заключением договора простого товарищества.[[29]](#footnote-30)

Как было отмечено выше, в качестве объекта налогообложения организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на УСН, могут выбрать либо доходы, либо доходы, уменьшенные на величину расходов. Несмотря на полную свободу и самостоятельность при выборе объекта, не все налогоплательщики могут реализовать это право. Так НК РФ установлено ограничение, согласно которому, права выбора не имеют лишь налогоплательщики, являющиеся участниками договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом, в отношении данной категории налогоплательщиков объектом может являться только доходы, уменьшенные на величину расходов (п. 3 ст. 346.14 НК РФ).

Таким образом, если налогоплательщик, применяющий УСН с объектом налогообложения «доходы», в течение налогового периода стал участником договора простого товарищества (договора доверительного управления имуществом), он теряет право на применение УСН.

В связи с чем, как показывает судебная практика, налогоплательщики используют данный способ с целью намеренного перехода на общую систему налогообложения в течение года, для извлечения необоснованной налоговой выгоды, что подтверждается рядом судебных решений.[[30]](#footnote-31)

Вопрос обоснованности получения налогоплательщиков выгоды, как было упомянуто выше, являлся предметом рассмотрения Пленума ВАС РФ еще в 2006 году. Согласно Постановлению Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», под налоговой выгодой для целей настоящего Постановления понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.[[31]](#footnote-32)

В вышеуказанном Постановлении перечислены ситуации, когда выгода может быть признана необоснованной, однако в рамках современных реалий суды воспринимают необоснованную налоговую выгоду несколько иначе, нежели как её понимал ВАС РФ. В настоящее время, суды рассматривают переход на специальный режим налогоплательщика, ни как проявление самостоятельного налогового планирования с целью оптимизации налогообложения, а именно как проявление необоснованной налоговой выгоды. В связи с чем складываются ситуации, когда современные суды принимая решение самостоятельно моделируют конструкции, которые по мнению судов могут относиться к формированию необоснованной налоговой выгоды, а какие нет.

Современные реалии таковы, что отсутствуют законодательно, нормативно закрепленные признаки, которые могли бы сформировать критерии выгоды, как необоснованной, на сегодняшний день данный правовой механизм отсутствует, что порождает правовую неопределенность и проблемы в сфере перехода на упрощенную систему налогообложения с общего режима, а также позволяет судьям, регулирующим данные споры, чувствовать себя законодателями и позволяет слишком свободно, порой даже злоупотребляя своими полномочиями, ущемлять права налогоплательщиков.

В августе 2017 года ФНС России выпустила письмо от 11.08.2017 № СА-4-7/15895@, которое стало результатом мониторинга судебной практики свидетельствующем о наличии значительного количества споров, связанных с доказыванием налоговым органом факта получения необоснованной налоговой выгоды в результате применения в предпринимательской деятельности рассматриваемой схемы, согласно которому за последние 4 года арбитражными судами рассмотрено более 400 дел на сумму, превышающую 12,5 миллиардов рублей, в рамках которых оспаривались ненормативные акты налоговых органов, вынесенные по результатам мероприятий налогового контроля и содержащие выводы о получении налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды в результате применения данной схемы.

Проблема необоснованной налоговой выгоды рассматривалась на Круглом столе в рамках XIII Всероссийского налогового форума ТПП РФ, 28 ноября 2017 г., на котором звучали следующие мнения, В. В. Бациев, председатель налогового состава ВАС РФ до августа 2014 г., также обращался к вышеуказанному [Письму от 11.08.2017](https://e.nalogoved.ru/npd-doc.aspx?npmid=99&npid=456091563)г. По его мнению, ФНС России только начала анализ практики и проделано 10% работы. Все выбранные из практики фактические обстоятельства должны быть типизированы, а затем среди них надо найти злостные. Только после этого можно выявить алгоритм.[[32]](#footnote-33)

Самого по себе факта дробления бизнеса недостаточно. Инспекциям нужно выяснять прибыльность (убыточность) головной компании, процент сделок с не аффилированными лицами, если они есть. Иначе это чревато избирательностью фактов, лежащих в основе налоговых претензий.

Таким образом, всегда, как было указано выше, необходимо исходить из фактических обстоятельств дела, и не руководствоваться исключительно целью налогового органа – исполнения плана пополнения средств бюджета.

Важно установить реальное целеполагание, на которое направлены действия налогоплательщика, которые привели его к получению налоговой выгоды, данные действия необходимо совершить в рамках гражданского оборота, для того чтобы получить прибыль и оставаться конкурентоспособным на рынке, или же действия налогоплательщика направлены исключительно на получение выгоды в рамках налогового права, чтобы получить вычет по НДС или же незаконно удержаться на УСН и пр.

В качестве положительной практики, можно привести пример одного из Постановлений Арбитражного суда Западно-Сибирского округа[[33]](#footnote-34), в котором было рассмотрена следующая ситуация, согласно обстоятельствам дела, налоговый орган доначислил налог на прибыль, НДС, налог на имущество, пени и штрафы, указав на создание обществом и контрагентом, являющимся взаимозависимой организацией, схемы, направленной на получение необоснованной налоговой выгоды, с целью недопущения превышения предельных размеров дохода, дающих право на применение УСН. Поскольку налоговым органом не было доказано отсутствие самостоятельной деятельности налогоплательщиков, а также формальный характер первичного и бухгалтерского учета, требование налогоплательщика было удовлетворено.

Обстоятельства дела таковы, что в проверяемом периоде налогоплательщик осуществлял переработку молока и применял систему налогообложения в виде единого налога по УСН, Общество поставлено на учет 01.03.2001; ООО «Лайк Милк» создано 08.08.2005, т.е. гораздо ранее даты, после которой, по мнению налогового органа, доход налогоплательщика превысил лимит, установленный для применения упрощенной системы налогообложения; учредителем указанных организаций является Деренюк Р.В.;

- ООО «Молзавод «Таврический» и ООО «Лайк Милк» находились на УСН и применяли ее без каких-либо претензий со стороны налогового органа вплоть до спорного периода;

- с момента создания обе организации самостоятельно получали доходы от осуществления своей деятельности и формировали объекты налогообложения в целях исчисления налога по УСН;

- организации осуществляли самостоятельные виды деятельности, не являющиеся частью единого производственного процесса, а именно налогоплательщик являлся переработчиком молочной продукции, а ООО «Лайк Милк» - оптовым продавцом этой продукции;

- полученные от хозяйственной деятельности денежные средства юридические лица самостоятельно включали каждое в свою налогооблагаемую базу при исчислении единого налога, уплачиваемого в связи с применением УСН, а также самостоятельно направляли в налоговый орган соответствующие налоговые декларации и уплачивали предусмотренные законом налоги;

- то обстоятельство, что ООО «Молзавод «Таврический» и ООО «Лайк Милк» имеют в проверяемом периоде одного и того же участника, само по себе не свидетельствует и не может свидетельствовать об уклонении налогоплательщика от уплаты налогов посредством заключения сделок между взаимозависимыми лицами.

Учитывая, что Инспекцией не доказаны обстоятельства, свидетельствующие об отсутствии самостоятельной предпринимательской и производственной деятельности, осуществляемой ООО «Лайк Милк», формального характера его первичного и бухгалтерского учета, направленности деятельности налогоплательщика исключительно на получение необоснованной налоговой выгоды, суд апелляционной инстанции обоснованно удовлетворил требования заявителя о признании недействительным оспариваемого решения Инспекции по данному эпизоду.

Сам по себе факт того, что лица являются взаимозависимыми, не может служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной; действующим законодательством не ограничено как количество создаваемых юридических лиц с одинаковым составом учредителей, так и нет ограничений количества юридических лиц, в которых одно и то же физическое лицо может занимать должность единоличного исполнительного органа; совпадение учредителя либо руководителя между взаимодействующими юридическими лицами не свидетельствует об отсутствии реальной предпринимательской деятельности у организаций и получение необоснованной налоговой выгоды Обществом.

Таким образом, в соответствии с п. 4 постановления Пленума ВАС N 53 возможность достижения того же экономического результата с меньшей налоговой выгодой, полученной налогоплательщиком путем совершения других предусмотренных или не запрещенных законом операций, не является основанием для признания налоговой выгоды необоснованной. Так, в частности, в одном из своих Постановлений Президиум ВАС, рассматривал следующее дело, МИНФНС № 4 по Свердловской области приняла решение доначислить обществу «Металлургсервис» налог на прибыль, налог на добавленную стоимость, единый социальный налог, налог на имущество, начислены соответствующие суммы пеней; общество было привлечено к налоговой ответственности согласно п. 3 ст. 122 НК РФ.

Основанием для доначисления послужил вывод инспекции о формальном разделении обществом «Металлургсервис» бизнеса, целью которого является получение необоснованной налоговой выгоды вследствие сохранения права на применение в отношении одного из осуществлявшихся видов деятельности специального налогового режима - системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход.

Обществом «Металлургсервис» и тремя физическими лицами было учреждено общество «Меркурий» (далее - общество «Меркурий»). Общество «Меркурий» приняло на работу в порядке перевода из общества «Металлургсервис» всех работников столовых и заключило соответствующие договоры как с заводом на организацию общественного питания, так и с обществом «Металлургсервис» на аренду необходимого оборудования.

Установив указанные обстоятельства, инспекция пришла к выводу о направленности действий общества «Металлургсервис» на получение необоснованной налоговой выгоды путем создания искусственных условий для сохранения права на применение системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход.

В основу спорных доначислений был положен вывод о формальном выделении общества «Меркурий», в силу чего оба общества рассматривались инспекцией как один хозяйствующий субъект, неправомерно применяющий систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход в отношении деятельности по общественному питанию.

Управленческие решения общества «Металлургсервис», касающиеся прекращения осуществления указанного отдельного вида деятельности и организации его на базе вновь созданного совместно с иными учредителями - физическими лицами юридического лица, были расценены судами как «дробление» бизнеса и приняты в качестве единственного основания для признания действий общества направленными на получение необоснованной налоговой выгоды.

Однако, по мнению Президиума, установленные судами обстоятельства сами по себе не могут являться достаточным основанием для признания действий общества «Металлургсервис» направленными на получение необоснованной налоговой выгоды.

В проверяемый период общества «Металлургсервис» и «Меркурий» осуществляли самостоятельные виды деятельности, не являющиеся частью единого производственного процесса, направленного на достижение общего экономического результата. Потребителями услуг общественного питания, оказываемых обществом "Меркурий", являлись работники и служащие завода, а не общество «Металлургсервис».[[34]](#footnote-35)

В рассматриваемом деле имело место не разделение бизнеса, осуществлявшегося обществом «Металлургсервис», с сохранением в данном обществе части деятельности по общественному питанию (разделение, направленное на снижение предельных показателей до установленных законодательством, позволяющих применять специальный налоговый режим в каждом из хозяйственных обществ), а прекращение этой деятельности с организацией ее на базе вновь созданного юридического лица. Анализируя данное судебное решение, можно утверждать, что суды квалифицировали действия налогоплательщика как создание необоснованной налоговой выгоды, однако не все налогоплательщики искусственно пытаются создать такие условия, чтобы уйти от уплаты налогов, тем не менее суды воспринимают применение специальных налоговых режимов не как способ оптимизировать налоговые последствия для субъектов малого предпринимательства, а как способ уйти от уплаты налогов, чего не должно быть на практике.

Таким образом в данной сфере складывается некоторая неопределённость правового регулирования, а неопределенность содержания правовой нормы, как отметил Конституционный Суд Российской Федерации, допускает возможность неограниченного усмотрения в процессе правоприменения и тем самым - нарушения принципа равенства, а также принципа верховенства закона.[[35]](#footnote-36) Таким образом, в настоящее время складывается ситуация неопределенности в рамках определения критериев для необоснованной налоговый выгоды, при переходе налогоплательщика на специальные налоговые режимы, чем несомненно нарушаются его права, и решение данной правовой проблемы, несомненно, заслуживает внимание законодателя.

На основании вышесказанного важно отметить, что такие квалификационные требования, как ограниченное количество сотрудников, а также доход организации/индивидуального предпринимателя являются основополагающими критериями для возможности применения УСН и требующие непосредственного правового анализа в каждой конкретной ситуации, но представляется необходимым отметить то факт, что поистине четкое правовое регулирование, в случае возникновения правовых проблем относительно данных требований для применения упрощенной системы налогообложения, отсутствует, что порождает некоторую правовую неопределенность относительно данного вопроса, а как говорил Адам Смит «правовая неопределенность хуже чем отсутствие правового регулирования», и в данной сложившейся ситуации одного письма ФНС не является достаточным для решения настоящей проблемы, таким образом, законодателю необходимо обратить внимание на данную проблему и сформировать четкую правовую базу для урегулирования вышеупомянутого вопроса, чтобы в будущем отсутствовало злоупотребление своими правами/полномочиями как со стороны налогоплательщика, так и со стороны судов и налоговых органов.

# ГЛАВА 2. ПРОБЛЕМЫ УПЛАТЫ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ И НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ПРИ ПЕРЕХОДЕ НА УПРОЩЕННУЮ СИСТЕМУ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

## § 2.1. Проблемы уплаты налога на добавленную стоимость при переходе на упрощенную систему налогообложения

Как было обозначено в первой главе, применение УСН организациями предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на прибыль организаций и налога на имущество организаций.

Организации, применяющие УСН также не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, а также налога на добавленную стоимость, уплачиваемого в соответствии со ст. 174.1 НК РФ.

Применение же УСН индивидуальными предпринимателями предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на доходы физических лиц и налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, соответственно, используемого для предпринимательской деятельности). Также они не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, а также налога на добавленную стоимость, уплачиваемого в соответствии со ст. 174. 1 НК РФ.

Также, в перечень исключений входят, согласно положениям, ст. 161 НК РФ налоговые агенты, поскольку, налоговые агенты обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога вне зависимости от того, исполняют ли они обязанности налогоплательщика, связанные с исчислением и уплатой налога, и иные обязанности, установленные настоящей главой.

А также в перечень исключений включены налогоплательщики организации и индивидуальные предприниматели, заключающие договор простого товарищества/доверительного управления/концессионное соглашение.

Таким образом, в связи с тем, что согласно п.2,3 ст. 346.НК РФ организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, не признаются плательщиками налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в соответствии с Кодексом при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, а также налога на добавленную стоимость, уплачиваемого в соответствии со статьями 161 и 174.1 НК РФ, при реализации товаров (работ, услуг) счета-фактуры составлять не должны.

Однако данное правило приводит к тому, что субъекты, применяющие УСН будут являться неконкурентоспособными, в сравнении с теми лицами, которые не применяют специальный режим, так как они для своих контрагентов могут выставлять счета-фактуру с целью последующего предъявления вычета по НДС, чего «упрощенцы» сделать не смогут.

Взаимосвязанное толкование данных норм породило одну из первых проблем, которую представляется необходимым рассмотреть в рамках настоящего параграфа, это проблема, связанная с положением п. 5 ст. 173 НК РФ.

Законодатель, понимая всю несправедливость сложившейся правовой ситуации, пришел к следующему выводу. В соответствии с п. 5 ст. 173 НК РФ сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется следующими лицами в случае выставления ими покупателю счета-фактуры с выделением суммы налога: 1) лицами, не являющимися налогоплательщиками, или налогоплательщиками, освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога; 2) налогоплательщиками при реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации, которых не подлежат налогообложению.

При этом сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, определяется как сумма налога, указанная в соответствующем счете-фактуре, переданном покупателю товаров (работ, услуг).

В Постановлении Конституционного Суда РФ[[36]](#footnote-37)разъяснено, что одним из проявлений диспозитивности в регулировании налоговых правоотношений выступает право лиц, не являющихся плательщиками НДС, или налогоплательщиков, освобожденных от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с его исчислением и уплатой, вступить в правоотношения по уплате данного налога, что в силу п. 5 ст. 173 НК РФ возлагает на таких лиц обязанность выставлять покупателю счет-фактуру с выделением в нем суммы налога и, соответственно, исчислять сумму данного налога, подлежащую уплате в бюджет. Выставленный же покупателю счет-фактура, согласно п. 1 ст. 169 НК РФ, в дальнейшем служит для него основанием для принятия указанных в счете-фактуре сумм налога к вычету.

Как следует из п. 5 ст. 173 НК РФ, обязанность продавца уплатить НДС в бюджет и право покупателя применить налоговый вычет связаны с одним и тем же юридическим фактом - выставлением счета-фактуры: право покупателя на такой вычет ставится в зависимость от предъявления ему продавцом сумм налога на добавленную стоимость в порядке, предусмотренном НК РФ, то есть посредством счета-фактуры (п. 1 ст. 169 НК РФ), а обязанность продавца перечислить сумму этого налога в бюджет обусловлена выставлением им счета-фактуры с выделением в нем соответствующей суммы отдельной строкой.[[37]](#footnote-38)

Таким образом, законодатель допускает ситуацию, когда лицо, применяющее УСН и не являющееся плательщиком НДС, имеет право выставить счет-фактуру, с целью дальнейшего предъявления налогового вычета контрагентом «упрощенца». Поскольку главная цель достигнута, и средства поступили в бюджет, нет конституционно-правового смысла в отказе на реализацию данного права.

Как отмечал в своем Постановления Пленума ВАС[[38]](#footnote-39), возникновение в данном случае обязанности по перечислению в бюджет налога на добавленную стоимость не означает, что выставившее счет-фактуру лицо приобретает в отношении таких операций статус налогоплательщика, в том числе право на применение налоговых вычетов. На указанное лицо возлагается лишь обязанность перечислить в бюджет налог, размер которого в силу прямого указания пункта 5 статьи 173 НК РФ определяется исходя из суммы, отраженной в соответствующем счете-фактуре, выставленном покупателю. Возможность уменьшения этой суммы на налоговые вычеты приведенной нормой либо иными положениями главы 21 НК РФ не предусмотрена.

Еще один из спорных моментов, возникающих при рассмотрении НДС в рамках УСН, это вопрос, касающийся применения налогового вычета в течении трех лет, в случае, если организация перешла с УСН на общий режим налогообложения. Согласно п. 1 ст. 172 НК РФ, налоговые вычеты, предусмотренные статьей 171 НК РФ, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав, документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, документов, подтверждающих уплату сумм налога, удержанного налоговыми агентами, либо на основании иных документов в случаях, предусмотренных пунктами 3, 6 - 8 статьи 171 НК РФ.

При этом, вычеты могут быть заявлены в налоговых периодах в пределах трех лет после принятия на учет приобретенных налогоплательщиком на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг), имущественных прав или товаров, ввезенных им на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

Но что происходит, если налогоплательщик меняет выбранную им изначально систему налогообложения и переходит на другую. Если организация не успела возместить сумму НДС, применяя общий режим налогообложения, при этом в дальнейшем организация переходит на УСН, вправе ли организация, в случае возврата на общий режим принять к вычету НДС?

Как было указано выше, налоговые вычеты, предусмотренные п. 2 ст. 171 НК РФ, могут быть заявлены в налоговых периодах в пределах трех лет после принятия на учет приобретенных налогоплательщиком на территории РФ товаров (работ, услуг), имущественных прав. В соответствии с пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ при переходе налогоплательщика на УСН суммы налога, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), подлежат восстановлению в налоговом периоде, предшествующем переходу на УСН, при этом, если НДС к вычету не принимался, восстанавливать его не надо.

В связи с этим представляется очевидным, что если организация в период применения общего режима налогообложения приобрела на территории РФ товар для перепродажи (объект нежилой недвижимости) и, воспользовавшись правом переноса вычета НДС по товару на более поздний налоговый период, вычет НДС по объекту не заявила и объект не продала, а дальнейшем перешла на УСН, при этом, объект продан не был, организация вправе при возврате на общий режим налогообложения принять к вычету НДС по указанному товару.

Однако возникает проблема в случаях, когда право на вычет по НДС было сформировано на УСН? Подобного рода ситуация была рассмотрена в письме ФНС России[[39]](#footnote-40)согласно которому, при переходе индивидуального предпринимателя с упрощенной системы налогообложения на общий режим налогообложения суммы НДС по товарам, приобретенным как для перепродажи, так и для использования в производственной деятельности, но не использованным в период применения упрощенной системы налогообложения, принимаются к вычету в порядке, предусмотренном статьей 172 НК РФ, в случае использования этих товаров для операций, подлежащих налогообложению налогом на добавленную стоимость. При этом право на указанные вычеты возникает у налогоплательщика в том налоговом периоде, в котором данный налогоплательщик перешел с упрощенной системы налогообложения на общий режим налогообложения.

Таким образом, принимая во внимание норму пункта 2 статьи 173 НК РФ, указанным правом налогоплательщик может воспользоваться в течение трех лет после окончания налогового периода, в котором возникает право на налоговые вычеты.

## § 2.2. Проблемы уплаты налога на прибыль при переходе на упрощенную систему налогообложения

Согласно ст. 346.11 НК РФ, применение УСН организациями предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 1.6, 3 и 4 статьи 284 НК РФ (дивидендов и процентов по государственным ценным бумагам по спец справкам и КИК)).

При рассмотрении вопроса, касательно проблем уплаты налога на прибыль при переходе на УСН, необходимо отметить одно важное различие порядка признания учета доходов и расходов в рамках общей системы и УСН.

В целях главы 26.2 НК РФ датой получения доходов признается день поступления денежных средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности (оплаты) налогоплательщику иным способом - кассовый метод.

В свою очередь при учете налога на прибыль применяется в большей своей части не столько кассовый метод, сколько метод начисления, что порождает ряд правовых проблем.

Таким образом, при смене режима налогообложения возникает перекрестная разница, ввиду того, что по прибыли применятся два метода, метод начисления и кассовый, когда как в рамках УСН используется только кассовый метод.

В связи с чем на практике могут возникать коллизионные ситуации, так как налогоплательщикам, использовавшим до перехода на УСН при исчислении налога на прибыль метод начислений, необходимо откорректировать налоговую базу по налогу, уплачиваемому при применении УСН.

Главное правило учета доходов и расходов в переходный период заключается в том, что один и тот же доход может быть учтен для целей налогообложения только один раз - либо при применении общего режима налогообложения, либо при УСН.

В качестве примера вышеуказанной проблемы, можно рассмотреть Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа[[40]](#footnote-41). В рамках рассматриваемого дела, в 2011 году общество применяло общую систему налогообложения, с 01.01.2012 перешло на УСН с объектом налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов. По результатам налоговой проверки инспекцией установлено, что в 2011 году общество осуществило строительство многоквартирного дома. Доходами от указанного вида деятельности явились доходы, полученные обществом от реализации квартир в указанном многоквартирном доме при исполнении муниципальных контрактов, заключенных с администрацией, а расходами стали затраты на строительство дома в сумме, понесенные заявителем в связи с исполнением условий агентского договора. Инспекция пришла к выводам, что все работы по агентскому договору были выполнены в 2011 году, когда Общество применяло метод начисления при определении налоговой базы по налогу на прибыль, поэтому должно было учитывать расходы по мере их несения, то есть получения документов вне зависимости от проведения оплаты (расчетов) с агентом. Ссылаясь на пп. 5 п.1 ст. 346.25 НК РФ, инспекция отказала обществу в признании указанной выше суммы затрат расходами, понесенными обществом в 2012 году по мере оплаты агенту сумм компенсации его затрат. В силу п. 2 ст. 346. НК РФ в случае, если объектом налогообложения являются доходы организации или индивидуального предпринимателя, уменьшенные на величину расходов, налоговой базой признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

Дата получения доходов в целях Главы 26.2 НК определяется согласно п. 1 ст. 346.17 НК РФ (кассовый метод). Положениями статьи 346.25 НК РФ установлены особенности исчисления налоговой базы при переходе на УСН с иных режимов налогообложения и при переходе с упрощенной системы налогообложения на иные режимы налогообложения. Пунктом 1 названной статьи установлено, что организации, которые до перехода на упрощенную систему налогообложения при исчислении налога на прибыль организаций использовали метод начисления, при переходе на упрощенную систему налогообложения включают в налоговую базу суммы денежных средств, полученные до перехода на УСН в оплату по договорам, исполнение которых налогоплательщик осуществляет после перехода на упрощенную систему налогообложения. В силу п. 1 ст. 271 НК РФ при признании доходов по методу начисления доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (метод начисления). В соответствии со ст. 346.16 НК РФ установлен конкретный перечень расходов, которые подлежат учету при исчислении единого налога по упрощенной системе налогообложения. Данные расходы принимаются при условии их соответствия критериям, указанным в п. 1 ст. 252 НК РФ. Тогда как пп. 4 п. 1 ст. 346.25 НК РФ предусмотрено, что расходы, осуществленные организацией после перехода на УСН, признаются расходами, вычитаемыми из налоговой базы, на дату их осуществления, если оплата таких расходов была осуществлена до перехода на упрощенную систему налогообложения, либо на дату оплаты, если оплата была осуществлена после перехода организации на упрощенную систему налогообложения. В соответствии с пп.5 п. 1 ст. 346.25 НК РФ не вычитаются из налоговой базы денежные средства, уплаченные после перехода на УСН в оплату расходов организации, если до перехода на УСН такие расходы были учтены при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций в соответствии с главой 25 НК РФ. Таким образом, расходы, относящиеся к периоду до перехода на упрощенную систему налогообложения, но оплаченные после такого перехода, не вычитаются из налоговой базы по УСН только в том случае, если такие расходы были учтены налогоплательщиком при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль. Доходы от реализации готовой продукции при налогообложении прибыли сформированы налогоплательщиком по методу начисления в 2011 году, доход же был получение обществом в 2012 году. Расходы общества были понесены в связи с исполнение агентского договора, оплата данных расходов была произведена налогоплательщиком в 2011 году и в 2012 году. При этом инспекцией не доказана неправомерность вычитания обществом этих расходов при определении налоговой базы по упрощенной системе налогообложения за 2012 год в связи с учетом налогоплательщиком этих расходов при исчислении налога на прибыль за 2011 год. Данные доходы были учтены обществом при исчислении единого налога по УСН за 2012 год. Обществом согласно налоговой декларации по единому налогу по УСН за 2012 год был исчислен и уплачен налог в бюджет, инспекцией других нарушений при исчислении единого налога по УСН за 2012 год не установлено, следовательно, основания для дополнительного начисления данного налога у налогового органа отсутствовали.[[41]](#footnote-42)

Также достойным внимания при рассмотрении уплаты налога на прибыль при переходе на УСН является вопрос об основных средствах. Особенности исчисления налоговой базы при переходе на УСН с иных режимов налогообложения и при переходе с УСН, на иные режимы налогообложения, касающиеся остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов, определяется по правилам, установленным п. 3 ст. 346.25 НК РФ.

В случае если организация переходит с УСН на общий режим налогообложения и имеет данные активы, расходы на приобретение (сооружение, изготовление, создание самой организацией и пр.) которых, произведены в период применения общего режима налогообложения до перехода на УСН, не полностью перенесены на расходы за период применения УСН в порядке, предусмотренном п. 3 ст. 346.16 НК РФ, на дату перехода на уплату налога на прибыль организаций в налоговом учете остаточная стоимость таких активов определяется путем уменьшения их остаточной стоимости, определенной на дату перехода на УСН, на сумму расходов, определяемую за период применения УСН в порядке, предусмотренном п. 3 ст. 346.16 НК РФ.

В силу положений п. 3 ст. 346.16 НК РФ, стоимость основных средств и нематериальных активов, приобретенных в период применения УСН, полностью погашается в течение налогового периода их приобретения равными долями за отчетные, в связи с чем при добровольном возврате на общий режим налогообложения в отношении таких объектов остаточная стоимость не формируется.

Однако, наиболее часто у налогоплательщиков возникают вопросы тогда, когда переход на общий режим осуществляется в результате утраты права на применение УСН в течение налогового периода, то есть тогда, когда стоимость приобретенных в этот налоговый период основных средств и нематериальных активов погашена еще не полностью.

В своем письме[[42]](#footnote-43) Министерство Финансов рассматривало данный вопрос и пришло к выводу, что «при введении основного средства в эксплуатацию во II квартале 2008 г. и утрате права на применение УСН с III квартала 2008 г. в составе расходов, учитываемых при определении объекта налогообложения по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, учитывается 1/3 стоимости основного средства. В случае если данная организация переходит с упрощенной системы налогообложения (независимо от объекта налогообложения) на общий режим налогообложения и имеет основные средства, расходы на приобретение которых не полностью перенесены на расходы за период применения упрощенной системы налогообложения в порядке, предусмотренном п. 3 ст. 346.16 Кодекса, то в этом случае в налоговом учете на дату перехода на уплату налога на прибыль организаций остаточная стоимость основных средств определяется путем уменьшения первоначальной стоимости этих основных средств на сумму расходов, учтенных при определении объекта налогообложения по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения».

В связи с этим, несмотря на то, что ст. 346.25 НК РФ регламентирует порядок определения остаточной стоимости основных средств и НМА исключительно в отношении объектов, приобретенных до перехода на УСН, Минфин России считает возможным определять остаточную стоимость основных средств и НМА для целей перехода на общий режим налогообложения и в отношении объектов, приобретенных в период применения УСН. Однако, существует мнение что, делать это можно, только если основные средства и НМА приобретались в момент применения объекта налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов». Остаточная стоимость основных средств и НМА на дату перехода налогоплательщика с упрощенной системы налогообложения с объектом налогообложения "доходы" на общий режим налогообложения, не определяется[[43]](#footnote-44).

В качестве обоснования такого вывода можно привести положения п. 4 ст. 346.17 и п. 2.1 ст. 346.25 НК РФ, согласно которым при переходе налогоплательщика с объекта налогообложения в виде доходов на объект налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, расходы, относящиеся к налоговым периодам, в которых применялся объект налогообложения в виде доходов, при исчислении налоговой базы не учитываются; на дату такого перехода остаточная стоимость основных средств, приобретенных в период применения упрощенной системы налогообложения с объектом налогообложения в виде доходов, не определяется.

В качестве поддержки данной правовой позиции можно обратиться к Постановлению АС Северо-Западного округа[[44]](#footnote-45), которым было рассмотрено следующее дело. Компания при применении УСН с объектом «доходы» приобрела в собственность основные средства. В связи с открытием филиала согласно п. 3 ст. 346.12 НК РФ общество утратило право на применение УСН и перешло на общий режим налогообложения. Для целей налогообложения прибыли общество начисляло амортизацию на приобретенные при УСН основные средства исходя из остаточной стоимости, сформированной на момент перехода на общий режим налогообложения. По результатам выездной налоговой проверки общества инспекцией вынесено решение о привлечении общества к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения с доначислением налога на прибыль и пеней. Основанием послужил вывод налоговой инспекции о неправомерном начислении амортизации на остаточную стоимость основных средств, приобретенных в период применения УСН с объектом обложения «доходы», что повлекло занижение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль. По мнению налогового органа, к расходам на приобретение основных средств в период применения УСН с объектом обложения «доходы» при переходе на общий режим налогообложения налогоплательщик не вправе применить п. 3 ст. 346.25 НК РФ, то есть не вправе определить их остаточную стоимость и произвести амортизационные начисления в целях обложения налогом на прибыль. Апелляционный суд решение суда первой инстанции, об отказе в удовлетворении заявленных требований, отменил. Признав, что нормы НК РФ не регулируют правоотношения, связанные с переходом с УСН с объектом налогообложения "доходы" на общий режим налогообложения и не содержат специальных норм, определяющих порядок формирования остаточной стоимости основных средств при переходе с УСН с объектом «доходы» на общую систему налогообложения. Но, по мнению суда, это само по себе не означает, что при переходе с УСН с объектом налогообложения "доходы" на общую систему налогообложения налогоплательщик не имеет права сформировать остаточную стоимость основных средств. В этом случае имеют место неустранимые сомнения и неясности, которые с учетом п. 7 ст. 3 НК РФ толкуются в пользу налогоплательщика. Кассационная инстанция не согласилась с выводами апелляционного суда. АС Северо-Западного округа полагает, что такой вывод не соответствует нормам налогового законодательства. По общему правилу стоимость амортизируемого имущества, купленного в период применения УСН, списывается в налоговом учете при УСН с момента ввода его в эксплуатацию (равными долями в течение налогового периода) согласно абзац. 8 п. 3 ст. 346.16 НК РФ. Если расходы на покупку основных средств полностью не списаны в налоговом учете при УСН, то остаточную стоимость этих объектов нужно определять путем уменьшения первоначальной стоимости этих основных средств на сумму расходов, учтенных при УСН. Оставшуюся же часть расходов нужно списать по правилам главы 25 НК РФ.

Таким образом, указанные выше положения распространяются на тех налогоплательщиков, применяющих УСН, которые в силу прямого указания закона обязаны вести учет расходов в рамках этого режима налогообложения, то есть выбрали объектом обложения налогом доходы минус расходы.

Что касается налогоплательщиков, выбравших в качестве объекта обложения доходы, то они, как на это указал КС РФ в своем Определении[[45]](#footnote-46), не определяют расходы для целей налогообложения (ст. 346.18 НК РФ), однако для них устанавливается меньшая налоговая ставка (ст. 346.20 НК РФ). По мнению кассационной инстанции, из данного положения следует, что спорные расходы налогоплательщика при переходе на общий режим налогообложения отсутствуют, поскольку они законодательно учтены именно в рамках пониженной ставки налогообложения с учетом выбранного им объекта налогообложения по УСН.

Как уже неоднократно указывалось в предыдущих параграфах, переход на УСН осуществляется в добровольном порядке, в виду чего, налогоплательщики по общему правилу сами выбирают для себя объект налогообложения. Таким образом, они самостоятельно решают, когда и каким образом им выгоднее распорядиться принадлежащим им правом, в том числе с учетом налоговых последствий своих действий. В результате АС Северо-Западного округа пришел к выводу, что здесь нет неустранимых неясностей или сомнений, а воля законодателя выразилась в том, что в период отсутствия обязанности по учету расходов и ведения такого учета в рамках применения УСН с объектом «доходы», произведенные налогоплательщиком расходы не учитываются в целях налогообложения при переходе на общую систему налогообложения.

Кроме двух рассмотренных выше проблем, представляется необходимым рассмотреть еще один вопрос связный с налогом на прибыль при переходе налогоплательщика на УСН. Данный вопрос касается правил учета убытка.

В силу положений п.7 ст.346.18 НК РФ, налогоплательщик, использующий в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, вправе уменьшить исчисленную по итогам налогового периода налоговую базу на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов, в которых налогоплательщик применял упрощенную систему налогообложения и использовал в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов.

Под убытком понимается превышение расходов, определяемых в соответствии со ст. 346.16 НК РФ, над доходами, определяемыми в соответствии со ст. 346.15 НК РФ.

При этом стоит обратить внимание на то, что законодатель говорит об уменьшении налоговой базы, исчисленной именно по итогам налогового периода. То есть налоговую базу, исчисленную по итогам отчетных периодов, на сумму убытка не уменьшают.[[46]](#footnote-47)

Важно отметить, что положениями НК РФ предусмотрено, что налогоплательщик вправе осуществлять перенос убытка на будущие налоговые периоды в течение десяти лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен убыток.

Убыток, не перенесенный на следующий год, может быть перенесен целиком или частично на любой год из последующих девяти.

При этом, если налогоплательщик получил убытки более чем в одном налоговом периоде, перенос таких убытков на будущие налоговые периоды производится в той очередности, в которой они получены.[[47]](#footnote-48)

Также представляется небезынтересным право налогоплательщика переносить убытки даже тогда, когда он на какое-то время менял объект налогообложения с «доходы минус расходы» на «доходы» или уходил на общий режим налогообложения. Что подтверждается позициями финансовых ведомств. Минфином России была рассмотрена следующая ситуация, когда налогоплательщик, применявший УСН с объектом «доходы, уменьшенные на величину расходов», в период с 2011 по 2013 г. получал убытки. С 2014 г. он сменил объект налогообложения на «доходы», а с 2015 г. вновь вернулся к УСН с объектом «доходы, уменьшенные на величину расходов».

При изменении с 2015 г. объекта налогообложения в виде доходов на объект налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, налогоплательщик вправе уменьшить исчисленную по итогам 2015 г. налоговую базу на сумму убытка, полученного по итогам 2011 - 2013 гг. (в период применения объекта налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов), в соответствии с их очередностью.[[48]](#footnote-49)

Также в другом своем письме Минфин России разъяснил, что налогоплательщик при применении УСН (в 2015 г.) вправе уменьшить полученные доходы на сумму убытков, полученную им ранее в период применения упрощенной системы налогообложения с объектом налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов (2013 г.), после которого следовал период применения общего режима налогообложения.[[49]](#footnote-50)

Тем не менее, объектом налогообложения должен оставаться всегда доход, уменьшенный на величину расходов, в противном случае право на уменьшение на сумму убытков у налогоплательщика отсутствует, что также лишний раз подчеркивается позициями Минфина России. Так как на основании положений п. 7 статьи 346.18 НК РФ законодатель предусмотрел право уменьшить исчисленную по итогам налогового периода налоговую базу на сумму убытка, только если налогоплательщик применял УСН и использовал в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов. В связи с этим индивидуальный предприниматель не вправе будет перенести на 2015 год сумму ущерба, полученную им ранее в период применения упрощенной системы налогообложения с объектом налогообложения в виде доходов (2013 год), поскольку данный ущерб не является убытком.[[50]](#footnote-51)

Также, в случае прекращения налогоплательщиком деятельности по причине реорганизации налогоплательщик-правопреемник вправе уменьшать налоговую базу в порядке и на условиях, которые предусмотрены настоящим пунктом, на сумму убытков, полученных реорганизуемыми организациями до момента реорганизации. Однако необходимо подтвердить данное право, в связи с чем, пп. 7 п. 7 ст. 346.18 НК возлагает на индивидуальных предпринимателей и организации, применяющие УСН, обязанность хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка и сумму, на которую была уменьшена налоговая база по каждому налоговому периоду, в течение всего срока использования права на уменьшение налоговой базы на сумму убытка.

#

# ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Ввиду вышесказанного, представляется верным считать, что вопрос перехода с общей системы налогообложения на упрощенный специальный режим и обратно, является одним из интереснейших и проблемных для налогоплательщика вопросом.

Подводя итог данной работе, необходимо обозначить несколько основных выводов, которые связаны с правовыми проблемами перехода с такого специального режима, как упрощенная система налогообложения. Многие моменты, касательно данной темы достаточно спорны и не урегулированы законодателем настолько однозначно, чтобы не возникало вопросов, в связи с чем суды самостоятельно истолковывают нормы налогового законодательства, тем самым, порождая еще больше неопределенности касательно данного вопроса.

В первую очередь, упоминая о требованиях предъявляемых к налогоплательщику законодателем, для возможности использования УСН, необходимо отметить, что данный перечень является закрытым и четко регламентирован законодателем, обусловлено это тем, что создание специального налогового режима направлено не только, на то, чтобы облегчить, упростить и оптимизировать налоговые последствия налогоплательщику, применяющему УСН, но помимо прочего, специальные режимы позволяют государству облегчить осуществление контроля над субъектами малого предпринимательства. Как верно отмечено законодателем, именно субъекты малого предпринимательства могут позволить себе применение УСН, говоря в свою очередь, например, о банках и страховых организациях и пр., законодатель, учитывая специфику формирования данных организаций, не может предоставить им право на применение специального режима.

Также достойным внимания является анализ норм законодательства, а впоследствии правоприменительной практики по вопросу, связному с предельной суммой дохода, лимиты которой должен соблюдать налогоплательщик, желающий применять в отношении своего бизнеса упрощенную систему налогообложения, который показал, что налоговые органы, преследуя желание доначислять налоги и взыскать пени и штрафы, упускают важный момент и ошибочно рассчитывают величину дохода налогоплательщика без учета коэффициент-дефлятора, установленного на предыдущий налоговые периоды, что приводит неверному расчёту и мнимому превышению предельного дохода налогоплательщика, а, следовательно, невозможность применять упрощенную систему налогообложения.

Исходя из проведенного анализа представляется, что волеизъявление налогоплательщика не поставлено в зависимость от разрешительных действий налогового органа, поскольку положения НК РФ не предусматривают обязанности налогового органа принять какое-либо решение по поступившему заявлению налогоплательщика, который планирует перейти на УСН. Уведомление о переходе налогоплательщика на УСН носит исключительно информативный характер, и представляет собой форму, а не содержание, тех прав, которые приобретаются налогоплательщиком при переходе на УСН, тем не менее обязанность его предоставить остается на налогоплательщике, так как подпунктом 19 п. 3 ст. 346.12 НК РФ установлено, что лица, не уведомившие о переходе на УСН в сроки, установленные п. 1 и 2 ст. 346.13 НК РФ не вправе применять этот режим налогообложения, и при отсутствии соответствующего волеизъявления в силу п. п. 1 п. 3 ст. 346.12 НК РФ плательщик обязан применять общий режим налогообложения.

Кроме этого был поставлен вопрос об уважительности пропуска предусмотренного НК РФ на подачу уведомления о начале применения/переходе на УСН, могу ли тяжелые жизненные обстоятельства (если рассматривать ситуацию, к примеру, с индивидуальным предпринимателем) послужить основанием для восстановления такого срока, так как согласно правовой позиции КС РФ, высказанной в п. 2.2 Постановления от 14.07.2003 N 12-П[[51]](#footnote-52), при рассмотрении дела необходимо исследование по существу фактических обстоятельств дела и недопустимо установление только формальных условий применения нормы права.

При анализе следующего вопроса, касающегося реорганизации и последующем непредставлении уведомления, судебная практика стала более лояльна, и на мой субъективный взгляд более справедливо, относится к налогоплательщику, что подтверждается Определением ВС РФ от 26.04.2018 N 309-КГ17-21454 по делу N А47-164/2017, в котором подчеркнуто, что при отсутствии в главе 26.2 НК РФ специальных правил, регулирующих применение упрощенной системы налогообложения в случае реорганизации, общество было вправе исходить из сохранения у него в неизменном состоянии права на применение данного специального налогового режима, как неотъемлемого элемента своей правоспособности. Налогоплательщик однозначно выразил намерение продолжить применение упрощенной системы налогообложения, исчислив авансовый платеж по специальному налоговому режиму и совершив действия по его уплате в бюджет. Волеизъявление налогоплательщика относительно сохранения за ним права на применение упрощенной системы налогообложения должно быть учтено налоговым органом, поскольку применение данного специального налогового режима носит уведомительный, а не разрешительный характер, и согласно пункту 1 статьи 7 Федерального закона от 24.07.2007 N 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» выступает одной из мер, предусмотренных в целях реализации государственной политики в области развития малого и среднего предпринимательства.

Еще один вопрос, который являлся предметом рассмотрения настоящей работы, это вопрос, посвященный проблеме злоупотребления и злонамеренного дробления бизнеса с целью получения необоснованной налоговой выгоды. Задача государственной поддержки субъектов малого предпринимательства состоит в стимулировании их экономической деятельности, в том числе путем установления особого порядка налогообложения, что и подразумевает под собой УСН, в противном случае утрачивается экономический смысл стимулирования предпринимателей путем возможности применения рассматриваемого специального налогового режима. УСН не является злоупотреблением права со стороны налогоплательщика, он лишь использует те механизмы, которые представил ему законодатель с целью минимизировать свои потери и затраты для того чтобы реализовать свои цели при осуществлении предпринимательской деятельности с материальной стороны. Тем не менее, выгодные условия заставляют поступать плательщика налогов за рамками правового поля, налогоплательщик состоящий на упрощенной системе налогообложения пытается всеми способами удержаться на применении данного специального режима, что заставляет суды, рассматривать применение и переход на специальный режим, как способ получения необоснованной налоговой выгоды.

Данная проблема является очень актуальной в настоящее время, и при её разрешении главное помнить, что самого по себе факта дробления бизнеса недостаточно, необходимо в каждом конкретном случае выяснять прибыльность (убыточность) головной компании, долю сделок с не аффилированными лицами, если они есть. Иначе это чревато избирательностью фактов, лежащих в основе налоговых претензий.

Важно установить реальное целеполагание, на которое направлены действия налогоплательщика, которые привели его к получению налоговой выгоды, данные действия необходимо совершить в рамках гражданского оборота, для того чтобы получить прибыль и оставаться конкурентоспособным на рынке, или же действия налогоплательщика направлены исключительно на получение выгоды в рамках налогового права, чтобы получить вычет по НДС или же незаконно удержаться на УСН и пр.

Кроме этого в работе было обращено внимание на проблемы уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль при переходе на упрощенную систему налогообложения.

При рассмотрениях проблем, связных с налогом на добавленную стоимость, одним из вопросов являлся выставление счета-фактуры. В связи с тем, что согласно п.2, п. 3 ст. 346.НК РФ организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, не признаются плательщиками налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в соответствии с Кодексом при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, а также налога на добавленную стоимость, уплачиваемого в соответствии со статьями 161 и 174.1 НК РФ, при реализации товаров (работ, услуг) счета-фактуры составлять не должны. Однако, при анализе правовых норм и судебной практики, однозначно можно сделать вывод о том, что законодатель допускает ситуацию, когда лицо, применяющее УСН и не являющееся плательщиком НДС, имеет право выставить счет-фактуру, с целью дальнейшего предъявления налогового вычета контрагентом «упрощенца». Так как отмечал в своем Постановления Пленума ВАС[[52]](#footnote-53), возникновение в данном случае обязанности по перечислению в бюджет налога на добавленную стоимость не означает, что выставившее счет-фактуру лицо приобретает в отношении таких операций статус налогоплательщика, в том числе право на применение налоговых вычетов. На указанное лицо возлагается лишь обязанность перечислить в бюджет налог, размер которого в силу прямого указания пункта 5 статьи 173 Кодекса определяется исходя из суммы, отраженной в соответствующем счете-фактуре, выставленном покупателю.

Одним из вопросов, посвященных проблеме, связанной с налогом на прибыль в переходном периоде, был вопрос о том, что при смене режима налогообложения возникает перекрестная разница, ввиду того, что по прибыли применятся два метода, метод начисления и кассовый, когда как в рамках УСН используется только кассовый метод.

В связи с чем на практике возникали коллизионные ситуации, так как налогоплательщикам, использовавшим до перехода на УСН при исчислении налога на прибыль метод начислений, необходимо откорректировать налоговую базу по налогу, уплачиваемому при применении УСН.

Положениями статьи 346.25 НК РФ установлены особенности исчисления налоговой базы при переходе на УСН с иных режимов налогообложения и при переходе с упрощенной системы налогообложения на иные режимы налогообложения. Пунктом 1 названной статьи установлено, что организации, которые до перехода на упрощенную систему налогообложения при исчислении налога на прибыль организаций использовали метод начисления, при переходе на упрощенную систему налогообложения включают в налоговую базу суммы денежных средств, полученные до перехода на УСН в оплату по договорам, исполнение которых налогоплательщик осуществляет после перехода на упрощенную систему налогообложения. Основной принцип учета доходов в переходный период будет заключаться в том, что один и тот же доход может быть учтен для целей налогообложения только один раз - либо при общем режиме налогообложения, либо при УСН.

При рассмотрении такой темы как правовые проблемы перехода налогоплательщика с общей системы налогообложения на упрощенную и обратно, следует полагать, что многие вопросы еще не нашли свое отражение в единообразной судебной практике, еще не выработан алгоритм при принятии решений и налоговыми органами, в связи с чем возникают разнообразные темы для обсуждения и дискуссий.

# СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Нормативно-правовые акты и иные официальные документы
	1. Нормативно-правовые акты и иные официальные документы Российской Федерации
		* + 1. Конституция Российской Федерации
				2. «Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации» от 24.07.2002 N 95-ФЗ (ред. от 28.12.2017)
				3. «Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 30.11.1994 N 51-ФЗ
				4. «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)» от 05.08.2000 N 117-ФЗ
				5. Федеральный Закон от 29.12.1995 года № 222-ФЗ «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства»
				6. Федеральный Закона от 24.07.2007 N 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации»
				7. Письмо ФНС РФ от 04.12.2009 N ШС-22-3/915@. – СПС «Консультант Плюс»
				8. Письмо ФНС России от 14.07.2010 N ШС-37-3/6701@. – СПС «Консультант Плюс»
				9. Письмо ФНС России от 02.10.2012 N ЕД-4-3/16539@. – СПС «Консультант Плюс»
				10. Письмо ФНС России от 16.03.2015 N ГД-4-3/4136@. – СПС «Консультант Плюс»
				11. Письмо ФНС России от 11.08.2017 № СА-4-7/15895@. – СПС «Консультант Плюс»
				12. Письмо Минфина России от 26.05.2014 N 03-11-11/24968. – СПС «Консультант Плюс»
				13. Письмо Минфина России от 19.05.2014 N 03-11-06/2/23437. – СПС «Консультант Плюс»
				14. Письмо Минфина России от 24.07.2013 N 03-11-06/2/29196. – СПС «Консультант Плюс»
				15. Письмо Минфина России от 20.06.2013 N 03-11-06/2/23305. – СПС «Консультант Плюс»
				16. Письмо Минфина России от 15.04.2016 N 03-11-11/22058. – СПС «Консультант Плюс»
				17. Письмо Минфина России от 05.11.2014 N 03-11-06/2/55687. – СПС «Консультант Плюс»
				18. Письмо Минфина России от 11.03.2016 N 03-03-06/1/14180. – СПС «Консультант Плюс»
				19. Письмо Минфина России от 19.01.2012 N 03-03-06/1/20. – СПС «Консультант Плюс»
				20. Письмо Минфина России от 17.03.2010 N 03-11-06/2/36. – СПС «Консультант Плюс»
				21. Письмо Минфина России от 14.07.2014 N 03-11-06/2/34135. – СПС «Консультант Плюс»
				22. Письмо Минфина РФ 15.03.2011 N 03-11-06/2/34. – СПС «Консультант Плюс»
				23. Письмо Минфина России от 05.11.2013 N 03-11-11/47084. – СПС «Консультант Плюс»
				24. Письмо Минфина России от 01.03.2013 N 03-11-09/6114. – СПС «Консультант Плюс»
				25. Приказ Минфина России от 02.07.2012 N 99н. – СПС «Консультант Плюс»
				26. Приказ Минэкономразвития России от 30.10.2017 N 579. – СПС «Консультант Плюс»
	2. Акты высших органов судебной власти Российской Федерации, имеющие нормативное содержание
		1. Постановление Конституционного Суда РФ от 15.07.1999 N 11-П. – СПС «Консультант Плюс»
		2. Определение Конституционного Суда РФ от 10.11.2002 N 313-О. – СПС «Консультант Плюс»
		3. Постановление Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 N 9-П. – СПС «Консультант Плюс»
		4. Постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2003 N 12-П. – СПС «Консультант Плюс»
		5. Определение Конституционного Суда РФ от 21.03.2013 N 469-О. – СПС «Консультант Плюс»
		6. Определение Конституционного Суда РФ от 22.01.2014 N 62-О. – СПС «Консультант Плюс»
		7. Постановление Конституционного Суда РФ от 03.06.2014 N 17-П. – СПС «Консультант Плюс»
		8. Определение Конституционного Суда РФ от 19.07.2016 N 1459-О. – СПС «Консультант Плюс»
		9. Определение Верховного Суда РФ от 04.12.2014 N 304-КГ14-5178 по делу N А27-15408/2013. – СПС «Консультант Плюс»
		10. Определение Верховного Суда РФ от 20.09.2016 N 307-КГ16-11322 по делу N А26-6841/2015. – СПС «Консультант Плюс»
		11. Определение Верховного Суда РФ от 26.04.2018 N 309-КГ17-21454 по делу N А47-164/2017. – СПС «Консультант Плюс»
		12. «Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации N 1 (2018)». – СПС «Консультант Плюс»
		13. Постановление Пленума Высшего Арбитражного суда РФ от 12.10.2006 N 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды». – СПС «Консультант Плюс»
		14. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.05.2009 N 12010/08 по делу N А44-42/2008. – СПС «Консультант Плюс»
		15. Определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 21.02.2011 N ВАС-643/11 по делу N А70-9099/2009. – СПС «Консультант Плюс»
		16. Определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 09.11.2012 N ВАС-11817/12. – СПС «Консультант Плюс»
		17. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда от 09.04.2013 года №15570/12. – СПС «Консультант Плюс»
		18. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 мая 2014 г. N 33. – СПС «Консультант Плюс»
		19. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 02.06.2017 N Ф09-2500/17 по делу N А47-8188/2016. – СПС «Консультант Плюс»
		20. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 28.09.2016 по делу N А56-75849/2015. – СПС «Консультант Плюс»

2. Материалы судебной практики

* 1. Материалы судебной практики Российской Федерации
		1. Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 03.11.2010 по делу N А33-2847/2010. – СПС «Консультант Плюс»
		2. Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 07.06.2012 по делу N А32-10370/2011. – СПС «Консультант Плюс»
		3. Постановление ФАС Уральского округа от 23.12.2013 N Ф09-13757/13. – СПС «Консультант Плюс»
		4. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 20.08.2014 N Ф09-4712/14. – СПС «Консультант Плюс»
		5. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 08.12.2014 N Ф04-12061/2014 по делу N А46-16555/2013. – СПС «Консультант Плюс»
		6. Постановление Арбитражный суд Центрального округа от 19.10.2017 N Ф10-4018/2017 по делу N А54-6296/2016. – СПС «Консультант Плюс»
		7. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 20.11.2017 N Ф07-12445/2017 по делу N А52-3830/2016. – СПС «Консультант Плюс»
		8. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 27.02.2017 N Ф04-179/2017 по делу N А27-24475/2015. – СПС «Консультант Плюс»
		9. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 10.10.2017 N Ф02-5029/2017 по делу N А10-5382/2016. – СПС «Консультант Плюс»
		10. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 22 февраля 2018 г. по делу N А33-3386/2017. – СПС «Консультант Плюс»

3. Специальная литература

3.1. Книги

* + 1. Кучеров И.И. Налоговое право Особенная часть. М.: Юрайт, 2014.
		2. Крохина Ю.А. Налоговое право. М.: Юрайт, 2014.
		3. Горина Г.А., Косов М.Е. Специальные налоговые режимы: учебное пособие – М.: Юнити-Дана, 2014. -151 с.
		4. Налоговое право России. Особенная часть. Учебник. Под ред. Н.А. Шевелевой. М., Юристъ, 2004
		5. О.В. Рахматуллина. Упрощенная система налогообложения: финансово-правовое регулирование. Монография. Оренбург: ООО ИПК «Университет», 2014. 140с.

3.2.Статьи

* + 1. Ногина О.А. О понятии и признаках специального налогового режима // Актуальные проблемы российского права. 2017.№11. С. 70
		2. Налоговый вестник: Разъяснения; Консультации; Официальные документы: Общероссийское издание. №4. - М., 2007. - 184 с.
		3. Налоговый вестник: Разъяснения; Консультации; Официальные документы: Общероссийское издание. №10. - М., 2007. - 184 с.
		4. Налоговый вестник: Разъяснения; Консультации; Официальные документы: Общероссийское издание. №7. - М., 2008. - 184 с.
		5. Налоговый вестник: консультации, разъяснения, мнения №7. - М., 2012. - 128 с.
		6. Вестник Саратовской государственной юридической академии №6. -Саратов: ФГБОУ ВПО «Саратовская юридическая академия», 2012. -240с.
		7. Зобова Е.П. С "упрощенки" на общий режим: трудности переходного периода // Налог на прибыль: учет доходов и расходов. 2018. N 3. С. 51 - 61.
		8. Леднева О.А. Вопросы связанные с переходом на упрощенную систему налогообложения, и способы их решения // Арбитражные споры. 2005 № 2(30). С. 81-86.Самохвалова Ю. Прекращение применения УСН: основания, последствия, судебная практика // Новая бухгалтерия. 2017. N 4. С. 82 - 101; N 5. С. 22 - 41.
		9. Слепнева Л.Р. Специальные налоговые режимы: фискальная роль и регулирующее значение для малого бизнеса. Известия иркутской государственной экономической академии. 2015. т.25. №5, С.812-817
		10. Щербинин С.С., Гладких С.Р. Применение статьи 145 НК РФ при переходе налогоплательщика на упрощенную систему налогообложения//Экономика и право.2003. №3. С.67-69.

4. Интернет-ресурсы

4.1. Дробление бизнеса: решение деловых задач или налоговая уловка? [Электронный ресурс] // Налоговед. 2018. №1. URL: <https://e.nalogoved.ru/article.aspx?aid=615932> (дата обращения: 28.04.2018).

1. Ногина О.А. О понятии и признаках специального налогового режима // Актуальные проблемы российского права. 2017.№11. с. 70» [↑](#footnote-ref-2)
2. Ногина О.А. О понятии и признаках специального налогового режима // Актуальные проблемы российского права. 2017.№11. с. 72 [↑](#footnote-ref-3)
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ [↑](#footnote-ref-4)
4. Постановление Конституционного Суда РФ от 03.06.2014 N 17-П [↑](#footnote-ref-5)
5. Крохина Ю.А. Налоговое право. М.: Юрайт, 2014. [↑](#footnote-ref-6)
6. П. 2 ст. 11 НК РФ [↑](#footnote-ref-7)
7. Письмо Минфина России от 24.07.2013 N 03-11-06/2/29196; Письмо Минфина России от 20.06.2013 N 03-11-06/2/23305 [↑](#footnote-ref-8)
8. Определение ВАС РФ от 21.02.2011 N ВАС-643/11 по делу N А70-9099/2009 [↑](#footnote-ref-9)
9. Постановление Президиума ВАС РФ от 12.05.2009 N 12010/08 по делу N А44-42/2008 [↑](#footnote-ref-10)
10. Приказ Минэкономразвития России от 30.10.2017 N 579 [↑](#footnote-ref-11)
11. Письмо Минфина России от 05.11.2013 N 03-11-11/47084, Письмо Минфина России от 01.03.2013 N 03-11-09/6114 [↑](#footnote-ref-12)
12. Леднева О.А. Вопросы связанные с переходом на упрощенную систему налогообложения, и способы их решения // Арбитражные споры. 2005 № 2(30). С.83 [↑](#footnote-ref-13)
13. Конституционный Суд РФ, вынося Определение от 21.03.2013 N 469-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Сеткина Виктора Ивановича на нарушение его конституционных прав положениями пунктов 1 и 4 статьи 346.13 Налогового кодекса Российской Федерации". [↑](#footnote-ref-14)
14. Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 03.11.2010 по делу N А33-2847/2010 [↑](#footnote-ref-15)
15. Приказ Минфина России от 02.07.2012 N 99н (ред. от 26.12.2013) "Об утверждении Административного регламента Федеральной налоговой службы по предоставлению государственной услуги по бесплатному информированию (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также по приему налоговых деклараций (расчетов)" (Зарегистрировано в Минюсте России 29.08.2012 N 25312)

Письмо ФНС РФ от 04.12.2009 N ШС-22-3/915@ "Об информировании налогоплательщиков о праве применения упрощенной системы налогообложения и единого сельскохозяйственного налога" [↑](#footnote-ref-16)
16. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 02.06.2017 N Ф09-2500/17 по делу N А47-8188/2016 [↑](#footnote-ref-17)
17. Постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2003 N 12-П "По делу о проверке конституционности положений статьи 4, пункта 1 статьи 164, пунктов 1 и 4 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 11 Таможенного кодекса Российской Федерации и статьи 10 Закона Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость" в связи с запросами Арбитражного суда Липецкой области, жалобами ООО "Папирус", ОАО "Дальневосточное морское пароходство" и ООО "Коммерческая компания "Балис" [↑](#footnote-ref-18)
18. Определении Верховного Суда РФ от 20.09.2016 N 307-КГ16-11322 по делу N А26-6841/2015 [↑](#footnote-ref-19)
19. Определение Верховного суда РФ от 26.04.2018 N 309-КГ17-21454 по делу N А47-164/2017 [↑](#footnote-ref-20)
20. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 20.11.2017 N Ф07-12445/2017 по делу N А52-3830/2016 [↑](#footnote-ref-21)
21. Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 19.10.2017 N Ф10-4018/2017 по делу N А54-6296/2016 [↑](#footnote-ref-22)
22. Определение Конституционного Суда РФ от 19.07.2016 N 1459-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Туманиной Елены Михайловны на нарушение ее конституционных прав пунктом 2 статьи 346.14 Налогового кодекса Российской Федерации» [↑](#footnote-ref-23)
23. Определение Конституционного Суда РФ от 10.11.2002 N 313-О "По жалобе гражданки Паутовой Людмилы Ивановны на нарушение ее конституционных прав пунктом 2 статьи 145 Налогового кодекса Российской Федерации" [↑](#footnote-ref-24)
24. Щербинин С.С., Гладких С.Р.Применение статьи 145 НК РФ при переходе налогоплательщика на упрощенную систему налогообложения//Экономика и право.2003.№3 С.68. [↑](#footnote-ref-25)
25. Постановление Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 N 9-П "По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П.Н. Белецкого, Г.А. Никовой, Р.В. Рукавишникова, В.Л. Соколовского и Н.И. Таланова" [↑](#footnote-ref-26)
26. Постановление Конституционного Суда РФ от 03.06.2014 N 17-П "По делу о проверке конституционности положений пунктов 6 и 7 статьи 168 и пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью "Торговый дом "Камснаб" [↑](#footnote-ref-27)
27. Определение Верховного Суда РФ от 04.12.2014 N 304-КГ14-5178 по делу N А27-15408/2013 [↑](#footnote-ref-28)
28. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 27.02.2017 N Ф04-179/2017 по делу N А27-24475/2015; Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 10.10.2017 N Ф02-5029/2017 по делу N А10-5382/2016; [↑](#footnote-ref-29)
29. Самохвалова Ю. Прекращение применения УСН: основания, последствия, судебная практика // Новая бухгалтерия. 2017. N 4. С. 82 - 101; N 5. С. 22 - 41. [↑](#footnote-ref-30)
30. . Постановления АС Уральского округа от 20.08.2014 N Ф09-4712/14, ФАС Уральского округа от 23.12.2013 N Ф09-13757/13, Северо-Кавказского округа от 07.06.2012 по делу N А32-10370/2011, Определение ВАС РФ от 09.11.2012 N ВАС-11817/12 [↑](#footnote-ref-31)
31. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» [↑](#footnote-ref-32)
32. URL: <https://e.nalogoved.ru/article.aspx?aid=615932> [↑](#footnote-ref-33)
33. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 08.12.2014 N Ф04-12061/2014 по делу N А46-16555/2013 [↑](#footnote-ref-34)
34. Постановление Президиума ВАС от 09.04.2013 года №15570/12 [↑](#footnote-ref-35)
35. Постановление Конституционного Суда РФ от 15.07.1999 N 11-П "По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР "О Государственной налоговой службе РСФСР" и Законов Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" и "О федеральных органах налоговой полиции" [↑](#footnote-ref-36)
36. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 3 июня 2014 г. N 17-П [↑](#footnote-ref-37)
37. "Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации N 1 (2018)" [↑](#footnote-ref-38)
38. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 мая 2014 г. N 33 [↑](#footnote-ref-39)
39. Письмо ФНС России от 16.03.2015 N ГД-4-3/4136@ [↑](#footnote-ref-40)
40. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 22 февраля 2018 г. по делу N А33-3386/2017 [↑](#footnote-ref-41)
41. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 22 февраля 2018 г. по делу N А33-3386/2017 [↑](#footnote-ref-42)
42. Письмо Минфина РФ 15.03.2011 N 03-11-06/2/34 [↑](#footnote-ref-43)
43. Письмо Минфина России от 11.03.2016 N 03-03-06/1/14180, от 19.01.2012 N 03-03-06/1/20, от 17.03.2010 N 03-11-06/2/36, ФНС России от 02.10.2012 N ЕД-4-3/16539@ [↑](#footnote-ref-44)
44. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 28.09.2016 по делу N А56-75849/2015 [↑](#footnote-ref-45)
45. Определение Конституционного суда Российской Федерации от 22.01.2014 N 62-О. [↑](#footnote-ref-46)
46. Письма Минфина России от 26.05.2014 N 03-11-11/24968, от 19.05.2014 N 03-11-06/2/23437, ФНС России от 14.07.2010 N ШС-37-3/6701@ [↑](#footnote-ref-47)
47. Письмо ФНС России от 14.07.2010 N ШС-37-3/6701@ [↑](#footnote-ref-48)
48. Письмо Минфина России от 14.07.2014 N 03-11-06/2/34135 [↑](#footnote-ref-49)
49. Письмо Минфина России от 05.11.2014 N 03-11-06/2/55687 [↑](#footnote-ref-50)
50. Письмо Минфина России от 15.04.2016 N 03-11-11/22058 [↑](#footnote-ref-51)
51. Постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2003 N 12-П "По делу о проверке конституционности положений статьи 4, пункта 1 статьи 164, пунктов 1 и 4 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 11 Таможенного кодекса Российской Федерации и статьи 10 Закона Российской Федерации "О налоге на добавленную стоимость" в связи с запросами Арбитражного суда Липецкой области, жалобами ООО "Папирус", ОАО "Дальневосточное морское пароходство" и ООО "Коммерческая компания "Балис" [↑](#footnote-ref-52)
52. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 мая 2014 г. N 33 [↑](#footnote-ref-53)