

DOI: 10.26794/1999-849X-2020-13-1-108-113
УДК 336.226(045)
GEL H25, M41, M42

Совершенствование законодательной базы по применению упрощенной системы налогообложения

В.Г. Гетьман

Финансовый университет, Москва, Россия
<http://orcid.org/0000-0003-0170-4483>

АННОТАЦИЯ

Предмет исследования – порядок уплаты налогов, ориентированный на налогообложение представителей малого и среднего бизнеса и направленный на снижение налоговой нагрузки на субъекты малого предпринимательства, а также облегчение и упрощение ведения ими налогового и бухгалтерского учета. *Цели работы* – выявление недостатков упрощенной системы налогообложения (УСН) и выдвижение предложений по их устранению.

В статье анализируются правовые основы, которыми должен соответствовать экономический субъект, пожелавший применять УСН. Рассматриваются отдельные требования, предъявляемые к УСН. Устанавливается, что некоторые из них недостаточно теоретически и практически обоснованы и не соответствуют требованиям времени, в частности срок перехода на УСН (только с нового года), добровольный отказ от его дальнейшего использования. В статье приводятся аргументы, подтверждающие необходимость пересмотра данных требований.

В частности, результаты анализа судебной практики, проведенного по данным вопросам, показали, что она не отличается единообразием. Нередко отдельные суды, вынося свои постановления, указывали, что компании не должны подвергаться наказанию, если они переходят на УСН (либо отказываются от ее дальнейшего применения) в течение текущего года, а не с начала нового года. Нет весомых аргументов, оправдывающих прописанный в Налоговом кодексе Российской Федерации запрет на смену режима налогообложения. В интересах дела в нем следует прописать норму, позволяющую экономическим субъектам, имеющим право на применение УСН, переходить или уходить с нее не позднее 15 дней до начала квартала, в котором предполагаются такие изменения.

Предлагается также изменить порядок учета отдельных видов дохода в организациях, применяющих УСН. В статье *делаются выводы*, что действующая законодательная база в области применения УСН имеет ряд положений, допускающих на практике различное толкование их содержания налоговыми органами и налогоплательщиками, становясь причиной судебных разбирательств между ними.

Ключевые слова: Налоговый кодекс Российской Федерации; системы налогообложения; налогообложение доходов; упрощенная система налогообложения; срок уплаты налога; арендная плата

Для цитирования: Гетьман В.Г. Совершенствование законодательной базы по применению упрощенной системы налогообложения. *Экономика. Налоги. Право.* 2020;13(1):108-113. DOI: 10.26794/1999-849X-2020-13-1-108-113

ORIGINAL PAPER

Improving the Legal Framework for Applying the Simplified Tax System

V.G. Getman

Financial University, Moscow, Russia
<http://orcid.org/0000-0003-0170-4483>

ABSTRACT

The subject of the research is the procedure for paying taxes aimed at taxation of small and medium-sized businesses and at reducing the tax burden on small businesses, as well as facilitating and simplifying their tax and accounting records. *The purpose of the work* is to identify the shortcomings of the simplified tax system (STS) and making proposals

© Гетьман В.Г., 2020

for their elimination. The article analyzes the legal framework that must be met by an economic entity that wishes to apply the STS. Separate requirements for the STS are considered. It is established that some of them are not sufficiently theoretically and practically justified and do not meet the requirements of the time, in particular, the period of transition to the STS (only from the new year), the voluntary refusal of its further use. The article provides arguments confirming the need to revise these requirements.

In particular, the results of the analysis of judicial practice conducted on these issues showed that it is not uniform. Often, individual courts, when issuing their rulings, indicated that companies should not be penalized if they switch to the STS (or refuse to use it further) during the current year, and not from the beginning of the New Year. There are no significant arguments justifying the ban on changing the tax regime prescribed in the Tax code of the Russian Federation. In the interests of the case, it should prescribe a rule that allows economic entities that have the right to apply the STS to move or leave it no later than 15 days before the beginning of the quarter in which such changes are expected.

It is also proposed to change the order of accounting for certain types of income in organizations that use the STS. The article *concludes* that the current legal framework in the field of application of the STS has a number of provisions that allow for different interpretations of their content by tax authorities and taxpayers, resulting in legal proceedings between them.

Keywords: tax code of the Russian Federation; tax systems; taxation of income; simplified tax system; term of payment of tax; rent

For citation: Getman V.G. Improving the legal framework for applying the simplified tax system. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economics, taxes & law*. 2020;13(1):108-113. (In Russ.). DOI: 10.26794/1999-849X-2020-13-1-108-113

ВВЕДЕНИЕ

В соответствии с главой 26.2 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ) отдельные экономические субъекты, отвечающие установленным требованиям, могут применять упрощенную систему налогообложения (далее — УСН), представляющую собой специальный налоговый режим, направленный на снижение налоговой нагрузки на субъекты малого бизнеса, а также облегчение и упрощение ведения налогового и бухгалтерского учетов [1]. Такое право, в частности, предусмотрено для налогоплательщиков, у которых по итогам девяти месяцев года, в котором организация подает уведомление о переходе на УСН, доходы, определяемые согласно ст. 248 НК РФ, не превысили 112,5 млн руб. Указанная величина предельного размера доходов организации, ограничивающая право перехода на УСН, подлежит индексации не позднее 31 декабря текущего года на коэффициент-дефлятор, установленный на следующий календарный год (ст. 346.12 НК РФ).

Из этого общего правила имеются исключения для экономических субъектов, которые не вправе применять УСН (п. 3 ст. 346.12 НК РФ), хотя они и соответствуют указанному выше критерию. Для остальных налогоплательщиков предусмотрено, что если экономический субъект принял решение применять УСН, то он должен предоставить в налоговую инспекцию уведомление установ-

ленного образца, содержащее информацию, подтверждающую его соответствие установленным требованиям. Сдать уведомление в налоговую инспекцию налогоплательщик обязан не позднее 31 декабря календарного года, предшествующего календарному году, начиная с которого он переходит на УСН (п. 1 ст. 346.13 НК РФ).

Причем, как известно, имеются два варианта применения УСН, различающиеся по объекту налогообложения:

- 1) «доходы»;
- 2) «доходы минус расходы».

Поэтому в предоставленном уведомлении, помимо всего прочего, должно указываться, какой из двух вариантов УСН налогоплательщик выбрал для себя. Налоговая инспекция, проверив содержащуюся в уведомлении информацию, в случае ее полного соответствия установленным требованиям соглашается на применение УСН данным экономическим субъектом.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Казалось бы, все ясно: известно, кто может применять УСН, что позволяет избежать между налоговыми органами и налогоплательщиками судебных споров. Однако на практике они все же случаются по ряду причин [1]. В частности, при реорганизации экономических субъектов возникают споры между налоговыми органами

и налогоплательщиками, которые приходится решать в судах. Одно подобное дело за № А42–8874/2018 рассматривалось 10 июня 2019 г. арбитражным судом Северо-Западного округа. Суть его состояла в следующем. Бывшее мурманское муниципальное унитарное предприятие «Здоровье» было преобразовано в АО «Здоровье» и зарегистрировано в качестве такового в Едином государственном реестре юридических лиц (далее — ЕГРЮЛ). Причем в установленном порядке оно перешло с общего режима налогообложения на УСН. На этом налого-

В судебной практике при рассмотрении дел, связанных со сменой организациями режима налогообложения, встречаются противоположные решения

вом режиме оно проработало восемь месяцев, по истечении которых было вынуждено вновь стать унитарным предприятием, поскольку ЦБ РФ отказал в регистрации его акций. Параллельно с произошедшим изменением статуса предприятие снова подало заявление о применении УСН (в течение пяти дней с момента восстановления записи в отношении муниципального унитарного предприятия «Здоровье» в ЕГРЮЛ). Налоговый орган отказал ему в этом, ссылаясь на то, что заявление было подано не в установленный срок (т.е. позднее 15 января согласно п. 6 ст. 346.13 НК РФ). Налогоплательщик не согласился с таким решением и подал заявление в суд. Судебные разбирательства длились несколько месяцев. Окончательное решение по данному делу было вынесено 10 июня 2019 г. арбитражным судом Северо-Западного округа в пользу налогоплательщика. В своем постановлении суд указал на то, что в данной ситуации унитарное предприятие можно признать правопреемником акционерного общества. Значит, оно вправе применять УСН.

Другие суды имеют иное мнение по вопросу подачи налоговому органу не позднее 15 января

документов, связанных с применением УСН. Одни из них считают, что если предприятие работает на нем, то оно не может по своему желанию отказываться от УСН в течение года и переходить на другую систему налогообложения. В таком желании было отказано, например, ООО «СВ-Строй», которое продолжительное время (шесть лет) применяло УСН, а затем по окончании этого срока во II квартале 2018 г. решило отказаться от использования УСН и перейти на общую систему налогообложения. В июле 2018 г. ООО направило в налоговую инспекцию уведомление об отказе от использования УСН, причем с начала текущего года, т.е. 2018 г. Налоговый орган не удовлетворил просьбу общества, сославшись на то, что подобного рода заявления о смене применяемой системы налогообложения организации должны подавать не позже 15 января. Налогоплательщика такое решение не удовлетворило, и он для защиты своих экономических интересов обратился в суд. Однако суд первой инстанции (арбитражный суд Удмуртской Республики), куда налогоплательщик обратился с заявлением, поддержал позицию налогового органа и счел его действия правомерными. Это дело затем последовательно рассматривали еще две вышестоящие судебные инстанции (семнадцатый арбитражный апелляционный суд; арбитражный суд Уральского округа), куда обращалось ООО со своими апелляциями. Выносимые ими постановления оставили в силе прежнее решение. В этих постановлениях, в том числе арбитражного суда Уральского округа от 16.05.2019 по делу № А71–16187/2018, отмечалось, что условия применения УСН компанией не нарушались, а следовательно, отсутствовали причины для снятия налогоплательщика с УСН. Перейти на общий режим он сможет, как отмечается в этом постановлении, только со следующего года (т.е. с 2020 г.).

Приходится согласиться с тем, что в данном случае сложилась странная ситуация. Компания, не замеченная в экономических правонарушениях, решила перейти с УСН, которую принято считать льготной системой, на общую систему налогообложения, т.е. на более жесткий режим налогообложения, а ей это запретили делать до конца 2019 г. [2].

В судебной практике при рассмотрении дел, связанных со сменой организациями режима налогообложения, встречаются противополож-

ные решения. Суды в своих постановлениях, по сути дела, «узаконивают» даже самовольный переход в течение года на новую схему налогообложения отдельных компаний. Так, произошло с ООО «Ресторантс-Сервис», которое применяло УСН с объектом налогообложения «доходы», а затем без подачи заявления в налоговую инспекцию сменило ее на УСН с объектом налогообложения «доходы минус расходы». В течение нескольких лет общество сдавало в налоговую инспекцию декларацию, в которой указывало этот вариант УСН. В соответствии с ней общество уплачивало налог. Произшедшую самовольную замену вариантов УСН налоговики заметили только через пять лет и доначислили налог на ООО в сумме 2 874 865 руб., а также наложили штраф и пени. Общество отказалось от их оплаты и подало заявление в арбитражный суд Москвы. Рассмотрев материалы дела, суд вынес постановление в пользу налогового органа, признав его действия правомерными. Апелляционная инстанция (девятый арбитражный апелляционный суд), куда затем обратилось общество, оставила это решение в силе. Общество, естественно, это решение не удовлетворило, и оно сочло необходимым продолжить судебные разбирательства. Материалы дела были переданы в арбитражный суд Московского округа. По итогам их рассмотрения он принял постановление от 08.05.2019 по делу № А40-245402/2017, в котором отменил решение нижестоящих судебных инстанций и поддержал претензии общества в отношении признания их незаконными. В обосновании такой позиции суд привел следующий аргумент: декларации за годы, предшествующие спорному периоду, не вызвали претензий у проверяющих. Это означает, что фактически они признавали правомерность применения другого объекта налогообложения.

Приведенные примеры из судебной практики свидетельствуют о том, что она неоднозначная в отношении того, могут ли предприятия менять в течение года режим налогообложения, а также установленный срок (не позднее 15 января) подачи документов в налоговую инспекцию? Во многих зарубежных странах компаниям предоставлено право самостоятельно выбирать даже границы отчетного года, которые нередко не совпадают с календарным годом. Эта норма, как известно, содержится в МСФО. На данном фоне дата предоставления документов по переходу

на УСН не позднее 15 января выглядит надуманной. Имеются также другие причины для такого утверждения. *Во-первых*, немало судов, которые на практике, вынося свои постановления, не придерживаются этой даты исходя из сложившихся обстоятельств. В нашем случае из трех рассмотренных выше примеров в двух ситуациях суды именно так и поступали. *Во-вторых*, нет заслуживающих внимания аргументов, обосновывающих отказ предприятиям на применение УСН

Действующая законодательная база в области применения УСН имеет ряд положений, допускающих на практике различное толкование их содержания налоговыми органами и налогоплательщиками, становясь причиной судебных разбирательств

в течение года (а только с начала нового года) и на переход на общий режим налогообложения. *В-третьих*, более оправданным было бы установление даты предоставления предприятиями в налоговую инспекцию документов с просьбой о переходе на УСН / об отказе от дальнейшего ее использования не позднее 15 дней до начала квартала, в котором предполагаются такие изменения. Дело в том, что многие экономические субъекты составляют, кроме годовой, еще и промежуточную (в том числе квартальную) финансовую отчетность. Потому подготовка рассматриваемой документации к указанному сроку не вызывает каких-либо сложностей [3]. Взамен компании получают возможность более оперативно решать вопросы, связанные со сменой режима налогообложения. *В-четвертых*, в настоящее время, когда компании теряют право на применение УСН (т.е. перестают отвечать установленным требованиям для ее применения), возникает вопрос: с какого времени (с начала года или иной даты) они должны уплачивать налог, рассчитанный по правилам, установленным для общего режима налогообложения? Нередко налоговые органы настаивают на том, что в таких

случаях надо данный налог рассчитывать с начала текущего года [4]. Однако недавно Минфин России опубликовал письмо, в котором содержался совет предприятиям, как уменьшать сумму этого налога. В нем предлагалось рассчитывать его начиная с трех последних месяцев, когда компания перестала соответствовать требованиям, необходимым для применения УСН. Но следует заметить, что это письмо не является нормативным документом и носит разъяснительный / рекомендательный характер. Тем не менее отметим, что если в случаях потери права на применение УСН такой вариант установления периода смены налоговых режимов в течение года допускается, то по меньшей мере нелогично запрещать предложенный нами выше примерно аналогичный вариант, когда переход с одного на другой налоговый режим осуществляется по желанию компании.

В интересах дела желательно выдвинутые в данной статье предложения прописать в действующем законодательстве. Но сделать надо не только это.

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ АРЕНДНОЙ ПЛАТЫ

В НК РФ не до конца урегулированы отдельные вопросы, связанные с учетом доходов на предприятиях, применяющих УСН [5, 6]. Прежде всего это касается такого дохода, как арендная плата. На практике арендодатель обычно получает ее авансом за несколько месяцев (а иногда лет) вперед. Возникает вопрос о периоде ее учета: в том периоде, когда поступил аванс, или в периоде, к которому он относится? Одни предприятия на практике применяли первый, а другие использовали у себя в налоговом учете второй из указанных выше вариантов, что становилось причиной возникновения споров налоговых органов с налогоплательщиками. ФНС России, изучив сложившуюся в данной области ситуацию, издало на этот счет специальное информационное письмо, в котором изложила свою позицию по рассматриваемому вопросу. Она сводится к тому, что средства, которые налогоплательщик получает от арендатора, являются авансом, так как обеспечивают экономическую выгоду будущих периодов. Следовательно, они должны учитываться при исчислении налоговой базы в том периоде, когда поступили.

Однако данный довод ФНС России не является бесспорным [7]. Дело в том, что суммы аванса по арендной плате, приходящиеся на период после поступления платежа к арендодателю, по своей экономической природе являются для него доходами будущего, а не отчетного периода. Причислять их к последнему периоду теоретически нет оснований. Кроме того, на практике нередко встречаются случаи, при которых арендодатель в соответствии с договором, заключенным с арендатором, за свой счет по сданному в аренду объекту погашает определенные расходы (например, оплачивает коммунальные услуги; начисляет амортизацию и т.д.). Поэтому если зачислять в момент поступления экономическому субъекту, работающему по УСН, в его доходы за отчетный период всю сумму авансовых платежей арендной платы, включая сумму, приходящуюся на будущие периоды (на чем настаивает ФНС России), то по меньшей мере необходимо было бы в налоговом учете узаконить еще одно положение следующего содержания: «Параллельно арендодатель должен создавать резерв на покрытие расходов в будущем периоде по объекту, сданному в аренду». Это придало бы некоторую логику отстаиваемой ФНС России позиции по данному вопросу. Однако мы не настаиваем на обязательном закреплении в НК РФ данного варианта рассматриваемых доходов и расходов, поскольку отдаем предпочтение другому варианту, точнее, отражающему действительность в рассматриваемой ситуации, согласно которому в доходы отчетного периода арендодателя надо зачислять лишь суммы из поступившей в течение его арендной платы, которые приходятся непосредственно на него.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Действующая законодательная база в области применения УСН имеет ряд положений, допускающих на практике различное толкование их содержания налоговыми органами и налогоплательщиками, становясь причиной судебных разбирательств. Кроме того, отдельные нормы УСН не имеют достаточного научного обоснования.

Вносимые предложения по уточнению налогового законодательства позволят избавить нормативную базу в рассматриваемых случаях от указанных недочетов.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Гетьман В. Г. Резервы совершенствования порядка взимания отдельных видов налогов // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. — 2018. — Т. 434. — № 2. — С. 18–24. — ISSN 2311–9411.
2. Гетьман В. Г. Назревшие вопросы совершенствования налогового законодательства // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. — 2019. — Т. 462. — № 6. — С. 41–47. — ISSN 2311–9411.
3. Гетьман В. Г. Учет расчетов по налогам и сборам и их совершенствование // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. — 2017. — Т. 413. — № 5. — С. 25–28. — ISSN 2311–9411.
4. Гетьман В. Г. Совершенствование отдельных положений налогового учета // Бухгалтерский учет в издательствах и полиграфии. — 2017. — Т. 184. — № 4. — С. 31–37. — ISSN 2311–942X.
5. Кравченко И. В. УСН: смена упрощенного объекта // Главная книга. — 2018. — № 23.
6. Андросова Н. Г. Отдельные аспекты применения упрощенной системы налогообложения // Предпринимательское право. — 2018. — № 2. — ISSN 1999–4788.
7. Гетьман В. Г. Налоговое законодательство в России нуждается в существенных изменениях // Аудиторские ведомости. — 2018. — № 4. — С. 79–85. — ISSN 1727–8058.

REFERENCES

1. Getman V. G. Reserves of improvement of the order of collection of certain types of taxes. *Bukhgalterskii uchet v byudzhetsykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in budgetary and non-profit organizations*. 2018;434(2):18–24.
2. Getman V. G. Urgent issues of improvement of tax legislation. *Bukhgalterskii uchet v byudzhetsykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in budget and non-profit organizations*. 2019;462(6):41–47.
3. Getman V. G. Accounting calculations on taxes and fees and their improvement. *Bukhgalterskii uchet v byudzhetsykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in budget and non-profit organizations*. 2017;413(5):25–28.
4. Getman V. G. Improvement of certain provisions of tax accounting. *Bukhgalterskii uchet v izdatel'stvakh i poligrafii = Accounting in publishing houses and printing*. 2017;184(4):31–37.
5. Kravchenko I. V. STS: change of the simplified object. *Glavnaya kniga = General book*. 2018;(23).
6. Androsova N. G. Some aspects of the application of the simplified tax system. *Predprinimatel'skoe pravo = Business law*. 2018;(2).
7. Getman V. G. Tax legislation in Russia needs significant changes. *Auditorskie vedomosti = Audit statements*. 2018;(4):79–85.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Виктор Григорьевич Гетьман — доктор экономических наук, профессор, профессор Департамента учета, анализа и аудита, Финансовый университет, Москва, Россия
Getmanvg1941@gmail.com

ABOUT THE AUTHOR

Viktor G. Getman — Dr. Sci. (Econ.), Prof., Department of Accounting, Analysis and Audit, Financial University, Moscow, Russia
Getmanvg1941@gmail.com

Статья поступила 15.10.2019; принята к публикации 24.12.2019.

Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.

The article was received 15.10.2019; accepted for publication 24.12.2019.

The author read and approved the final version of the manuscript.