

## ПРИМЕНЕНИЕ СТАТЬИ 145 НК РФ ПРИ ПЕРЕХОДЕ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА НА УПРОЩЕННУЮ СИСТЕМУ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

**С.С. ЩЕРБИНИН, С.Р. ГЛАДКИХ**

Щербинин Сергей Сергеевич

Руководитель Аналитического правового центра ЗАО "Юридический Дом "Юстицинформ". Специалист по гражданскому, конституционному праву. Кандидат юридических наук.

Родился 26 января 1975 г. в Москве. В 1997 г. окончил юридический факультет МГУ им. М.В. Ломоносова.

Автор [Комментария](#) к Закону об экспортном контроле (М., 2002), Комментария к Закону об инвестиционной деятельности в РФ, осуществляемой в форме капитальных вложений (М., 2002), соавтор Комментария к новому Закону о государственных и муниципальных унитарных предприятиях (М., 2003), а также статей в научных сборниках, юридических и экономических журналах.

Гладких Сергей Рудольфович

Юрист Аналитического правового центра "Юридический Дом "Юстицинформ". Специалист по гражданскому, налоговому праву, по гражданскому и арбитражному процессу.

Родился 29 апреля 1977 г. в Москве. Окончил МГЮА в 2001 г. Имеет ряд публикаций в юридических журналах, соавтор Комментария к новому Гражданскому процессуальному кодексу РФ (2003 г.), Комментария к новому Закону о государственных и муниципальных унитарных предприятиях (2003).

В связи с переходом с 1 января 2003 г. организаций и индивидуальных предпринимателей (далее - налогоплательщики) на упрощенную систему налогообложения на практике такой переход нередко трактуется налоговыми органами как основание для утраты налогоплательщиками права на льготу по уплате НДС, предусмотренную [ст. 145](#) НК РФ, за период, предшествующий их переходу на новую систему налогообложения. В связи с этим возникают требования налоговых органов восстановить и уплатить сумму НДС за весь предыдущий период, когда налогоплательщик фактически применял данную льготу, но ввиду перехода на упрощенную систему налогообложения не смог документально ее подтвердить, что в соответствии со [ст. 145](#) НК РФ является основанием для утраты права на освобождение от уплаты НДС.

В соответствии с п. 1 [ст. 145](#) НК РФ организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей без учета НДС и налога с продаж не превысила в совокупности 1 млн. рублей.

Абзац 3 п. 5 [ст. 145](#) НК РФ устанавливает закрытый перечень оснований, когда налогоплательщик обязан восстановить сумму НДС за весь период освобождения и уплатить соответствующие суммы санкций и пеней. Так, налогоплательщик обязан восстановить всю сумму НДС за весь период применения освобождения в следующих случаях:

- 1) если он по истечении 12-месячного срока освобождения от уплаты НДС не представил документы, подтверждающие право на применение такого освобождения;
- 2) если он по истечении 12-месячного срока представил документы, подтверждающие право на применение освобождения от уплаты НДС, которые содержат недостоверные сведения;
- 3) если налоговый орган установит, что в течение 12-месячного срока освобождения:
  - а) сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг), исчисленная в соответствии с п. 1 [ст. 145](#) НК РФ, без учета НДС и налога с продаж, за три последовательных календарных месяца в совокупности превысила 1 млн. рублей;
  - б) была реализация подакцизных товаров и (или) подакцизного минерального сырья, а организация или индивидуальный предприниматель продолжили применять освобождение от уплаты НДС, вместо того чтобы восстановить сумму НДС за тот месяц, в котором было превышение, и перейти на обычный режим исчисления и уплаты НДС.

Необходимо заметить, что переход на упрощенную систему налогообложения не назван в перечне оснований [ст. 145](#) НК РФ, по которым налогоплательщик обязан восстановить сумму НДС.

Федеральным [законом](#) от 29 мая 2002 г. N 57-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты РФ" ст. 145 НК РФ, устанавливающая условия реализации права на освобождение от исполнения обязанности налогоплательщика по уплате НДС, была изложена в новой редакции. В соответствии со [ст. 16](#) Закона N 57-ФЗ новая редакция [ст. 145](#) НК РФ вводится в действие по истечении одного месяца со дня официального опубликования данного Закона. Закон официально был опубликован 31 мая 2002 г. в "Российской газете". Таким образом, новая редакция [ст. 145](#) НК РФ действует с 1 июля 2002 г.

Если налогоплательщики получили освобождение (продление освобождения) от исполнения обязанностей, связанных с исчислением и уплатой НДС, в соответствии с порядком, действовавшим до введения в действие новой редакции [ст. 145](#) НК РФ, и период действия этого освобождения (продления освобождения) не истек к моменту введения в действие вышеупомянутой статьи, то эти налогоплательщики продолжают пользоваться предоставленным им освобождением (продлением освобождения) до конца срока, на который оно было предоставлено. Следовательно, те организации и индивидуальные предприниматели, которые получили продление освобождения от уплаты НДС с 1 апреля 2002 г. в порядке, предусмотренном старой редакцией [ст. 145](#) НК РФ (в ред. Закона от 29 декабря 2000 г. N 166-ФЗ), продолжают пользоваться предоставленным продлением освобождения до 1 апреля 2003 г.

Однако после 1 июля 2002 г. положения о запрете добровольного отказа, об обязанности уведомления налогового органа по истечении 12-месячного срока, о случаях утраты права на освобождение и возникновения обязанности налогоплательщика восстановить сумму НДС, установленные новой редакцией [ст. 145](#) НК РФ, применяются к правоотношениям предпринимателей по поводу применения освобождения, которые существуют после 1 июля 2002 г.

С переходом части организаций и индивидуальных предпринимателей с 1 января 2003 г. на упрощенную систему налогообложения применяется специальный налоговый режим. Согласно [ст. 18](#) НК РФ под специальным налоговым режимом понимается особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного периода времени, применяемый в случаях и порядке, установленном НК РФ.

Проводя анализ прав и обязанностей налогоплательщика, связанных с уплатой НДС, при применении упрощенной системы налогообложения следует исходить из нормы п. 3 [ст. 346.11](#) НК РФ. Согласно этой норме при указанном специальном налоговом режиме организации и индивидуальные предприниматели вообще не признаются налогоплательщиком НДС (за исключением НДС по товарам, ввозимым на таможенную территорию РФ).

Одной из основных причин, повлекшей возникновение рассматриваемой спорной ситуации, стало то, что в связи с введением с 1 января 2003 г. Вводным [законом](#) от 24 июля 2002 г. N 104-ФЗ [главы 26.2](#) НК РФ "Упрощенная система налогообложения" законодателем не были установлены переходные положения, регулирующие, в частности, права и обязанности тех налогоплательщиков, которые пользовались до 1 января 2003 г. правом на освобождение от уплаты НДС. Отсутствие законодательного регулирования данных вопросов обусловило возникновение позиции налоговых органов ряда субъектов РФ о том, что организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие с 1 января 2003 г. на упрощенную систему, обязаны восстановить и уплатить сумму НДС за весь период освобождения. Также остался открытым вопрос о том, надо ли подавать документы, подтверждающие правомерность применения освобождения по НДС за период с 1 апреля 2002 г. по 1 января 2003 г., и когда их надо подавать: по истечении 12-месячного срока, т.е. после 1 апреля 2003 г., или можно и раньше?

В соответствии с вышесказанным следует отметить, что в связи с переходом на упрощенную систему налогообложения с 1 января 2003 г. данный специальный налоговый режим распространяется на отношения, возникающие соответственно с 1 января 2003 г. Именно с данного момента и на будущий период к налогоплательщикам, перешедшим на упрощенную систему налогообложения, не применяется старая, общая система, предусматривающая в [ст. 145](#) НК РФ льготу по уплате НДС.

Что же касается льготы по уплате НДС в период с 1 апреля 2002 г. по 1 января 2003 г., то на данный период упрощенная система не распространяется, т.к. ее применение налогоплательщиком с 1 января 2003 г. не придает такой системе обратной силы. В данном случае упрощенная система не может выступать в качестве альтернативы предоставлению льготы по НДС в период с 1 апреля 2002 г. по 1 января 2003 г., т.к. налогоплательщик пользовался данной льготой в соответствии с общим режимом налогообложения, распространявшейся на него до 1 января 2003 г.

При применении упрощенной системы налогообложения организации и индивидуальные предприниматели обладают совокупностью прав и обязанностей в сфере налоговых правоотношений,

которые в первую очередь определяются данным специальным налоговым режимом. Права и обязанности в отношении исчисления, уплаты налогов и применения налоговых льгот, которые не связаны с применяемым специальным налоговым режимом, определяются на основании общей системы налогообложения.

Данное положение законодательно закреплено в п. 1 [ст. 346.11](#) НК РФ, согласно которому упрощенная система налогообложения применяется организациями и индивидуальными предпринимателями наряду с общим режимом налогообложения.

Таким образом, для обоснования правомерности применения льготы по НДС за период с 1 апреля 2002 г. по 1 января 2003 г. налогоплательщику следует до 20 апреля 2003 г. подать в налоговый орган по месту своего учета документы, предусмотренные в п. 4 [ст. 145](#) НК РФ.

В случае отказа налогового органа от приема документов, подтверждающих право на освобождение от уплаты НДС за указанный период, налогоплательщик вправе обжаловать отказ в суд в предусмотренном действующим законодательством судебном порядке.

Переход на упрощенную систему налогообложения не должен трактоваться налоговыми органами как добровольный отказ налогоплательщика от применения льготы, связанной с освобождением от уплаты НДС. Понятие добровольного отказа разъясняется в п. 4 [ст. 145](#) НК РФ, согласно которому организации и индивидуальные предприниматели, направившие в налоговый орган уведомление об использовании права на освобождение (о продлении срока освобождения), не могут отказаться от этого освобождения до истечения 12 последовательных календарных месяцев. Запрет на отказ означает лишь, что налогоплательщик в рамках своей общей налоговой правоспособности, связанной с применяемой общей системой налогообложения (в том числе применяемой наравне с упрощенной системой налогообложения в соответствии с Федеральным [законом](#) от 29 декабря 1995 г. N 222-ФЗ), не может заявить в налоговый орган об отказе от освобождения и вернуться к уплате НДС. Таким образом, факт перехода налогоплательщика на упрощенную систему налогообложения не может в соответствии с [п. 4, 5](#) [ст. 145](#) НК РФ служить основанием для возложения на него обязанности восстановить и уплатить сумму НДС за весь период освобождения.

В [пункте 2](#) Определения от 10 ноября 2002 г. N 313-О Конституционный Суд РФ еще раз подтвердил свою правовую позицию, выраженную также в ряде его решений, о недопустимости дискриминационного и произвольного применения нечетких и неясных налоговых норм государственными органами и должностными лицами в отношении с налогоплательщиками, т.к. такое применение ведет к нарушению конституционных принципов налогообложения и общих начал законодательства о налогах и сборах. В соответствии с [п. 2](#) Определения КС РФ N 313-О установление тех или иных особенностей взимания налоговых платежей, в том числе освобождение от уплаты налога, установление для отдельных категорий плательщиков особых условий уплаты обязательных платежей, является разновидностью государственной поддержки. 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.

В связи с этим толкование налоговым органом как правоприменителем норм о восстановлении и уплате суммы НДС за весь период применения освобождения ведет к нарушению конституционного принципа юридического равенства и вытекающего из него требования равенства налогообложения, закрепленного в п. 1 [ст. 3](#) НК РФ. Одной из основных целей введения [гл. 26.2](#) НК РФ является реализация политики государственной поддержки субъектов малого предпринимательства, основные принципы которой закреплены в Федеральном [законе](#) от 14 июня 1995 г. N 88-ФЗ "О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации". Подобные требования налоговых органов ставят те организации и индивидуальных предпринимателей, которые согласно [ст. 3](#) данного Закона являются субъектами малого предпринимательства, при переходе на упрощенную систему налогообложения в неравное положение с теми экономическими субъектами, которые изначально не использовали данную льготу. Задача государственной поддержки субъектов малого предпринимательства состоит в стимулировании их экономической деятельности, в том числе и путем установления особого порядка налогообложения ([ст. 6](#) и [9](#) Закона), что и предполагалось сделать в виде упрощенной системы. Иначе утрачивается экономический смысл стимулирования предпринимателей путем введения с 1 января 2003 г. упрощенной системы, т.к. большинство субъектов малого предпринимательства, которые пользовались льготой по НДС, не стали бы переходить с 1 января 2003 г. на упрощенную систему налогообложения.

Ко всему следует добавить, что в споре с налоговым органом по рассматриваемому вопросу организация или индивидуальный предприниматель всегда может воспользоваться положением,

---

установленным в п. 7 [ст. 3](#) НК РФ, согласно которому все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика.

---