

**ПРОЦЕДУРНО-ПРОЦЕССУАЛЬНЫЕ ГАРАНТИИ  
НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ ПРИ ПРИМЕНЕНИИ  
СПЕЦИАЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ РЕЖИМОВ  
(НА ПРИМЕРЕ УПРОЩЕННОЙ СИСТЕМЫ  
НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ)**

*Зимулькин М.И.*

Уральский государственный юридический университет,  
Екатеринбург, Свердловская область, Российская Федерация

*В статье рассматриваются доктринальные и правопримени-  
тельные подходы к определению наиболее значимых процедурно-  
процессуальных гарантий налогоплательщиков при применении  
специальных налоговых режимов (на примере упрощенной системы  
налогообложения).*

**Ключевые слова:** налог; налоговая процедура; специальный на-  
логовый режим; права налогоплательщиков.

**PROCEDURAL GUARANTEES  
OF TAXPAYERS IN THE APPLICATION OF SPECIAL TAX  
REGIMES (ON THE EXAMPLE OF THE SIMPLIFIED  
TAXATION SYSTEM)**

*Zimulkin M.I.*

Ural State Law University, Yekaterinburg, Sverdlovsk Region,  
Russian Federation

*The article discusses doctrinal and judicial practice approaches  
to the most significant procedural guarantees of taxpayers when ap-  
plying special tax regimes (e.g. a simplified taxation system for small  
businesses).*

**Keywords:** tax; tax procedure; special tax regime; taxpayer's rights.

Проблемы, связанные с обеспечением процедурно-процессуальных гарантий налогоплательщиков, находятся в постоянном поле зрения юридической доктрины [1-4].

Безусловно, права налогоплательщиков должны быть обеспечены как в рамках общих налоговых процедур, так и в рамках актов взаимодействия, свойственных отдельным налогам или специальным налоговым режимам.

Одной из наиболее значимых гарантий налогоплательщика при применении специальных налоговых режимов является принцип правовой определенности и законных ожиданий [5].

В юридической доктрине распространено мнение [6] о том, что рассматриваемый принцип прямо следует из общеправового принципа законности, а также является международным стандартом поведения при взаимодействии налоговых органов и налогоплательщиков [7-8].

Как отмечает Л. Вандерберг, налогоплательщики имеют право на добросовестное налоговое администрирование [9].

Кроме того, в науке налогового права существует точка зрения, в соответствии с которой налоговый орган вправе лишить налогоплательщика определенных налоговых льгот только в случае установления несоответствия фактических обстоятельств, например, ранее представленных налогоплательщиком сведений. Формальности, связанные с оформлением льгот, не должны являться основанием для отказа в их предоставлении или пересмотра режима налогообложения [10].

Основания, допускающие применение специального налогового режима – упрощенная система налогообложения (далее – УСН), содержатся в главе 26.2 НК РФ [11].

Основные процедурно-процессуальные положения, регулирующие порядок перехода на применение УСН, а также вопросы утраты права на его применение, закреплены в статье 346.13 НК РФ [11].

На основании пункта 1 статьи 346.13 НК РФ субъекты предпринимательской деятельности, имеющие право на применение УСН в соответствии с пунктами 2 и 3 статьи 346.12, и желающие приме-

нять указанный специальный налоговый режим, должны уведомить налоговый орган о своем намерении до 31 декабря календарного года, предшествующего году, в котором планируется применение УСН [11].

Вновь зарегистрированные организации и индивидуальные предприниматели, согласно пункту 2 статьи 346.13 НК РФ, вправе подать уведомление о намерении применять УСН в течение 30 календарных дней с даты постановки на учет в налоговом органе.

В соответствии с пунктом 4 статьи 346.13 НК РФ налогоплательщик, допустивший несоответствие необходимым для применения УСН требованиям, считается утратившим право на применение УСН с того квартала, в котором возникло отклонение от требований [11].

Анализ судебной практики показывает наличие значительного количества споров, связанных с применением правовых норм, регламентирующих процедуру перехода на применение УСН и процедуру утраты права на его применение.

В настоящий момент можно выделить следующие основные правовые проблемы, связанные с существенными аспектами процедурно-процессуального регулирования перехода на применение УСН и утраты права на его применение:

1) право налоговых органов на предъявление налогоплательщику претензий, связанных с применением последним УСН в отсутствие необходимых формальностей, в случае если до этого налоговый орган длительное время не предъявлял к налогоплательщику соответствующих претензий;

2) необходимость уведомления налогового органа о намерении применять УСН в случае реорганизации юридического лица;

3) право налогоплательщика на исчисление и уплату налогов в соответствии с общей системой налогообложения в случае, если он не направлял в налоговый орган уведомление о намерении перехода со специального налогового режима на общую систему налогообложения.

Пути решения указанных проблем содержатся в судебной практике, которая установила отдельные правоприменительные подходы

в налоговых правоотношениях, связанные с процедурами перехода на специальные налоговые режимы.

В частности, актуальные разъяснения Верховного Суда РФ содержат вывод о недопустимости ссылки проверяющих на нарушение вновь зарегистрированной организацией или индивидуальным предпринимателем сроков направления уведомления о применении УСН, если ранее фискальный орган фактически признал наличие оснований применения налогоплательщиком УСН.

Кроме того, Верховный Суд РФ в своих разъяснениях указал на то, что налоговый орган не вправе перевести на общую систему налогообложения организацию-налогоплательщика, которая после преобразования продолжила применение УСН без дополнительно уведомления налогового органа [12].

Таким образом, исследуя процедурно-процессуальные гарантии налогоплательщиков при применении специальных налоговых режимов на примере УСН, можно сделать вывод о том, что существенными нарушениями процедурно-процессуальных прав налогоплательщиков признается отсутствие своевременной правовой реакции, выраженной в необходимых правовых формах, на совершаемые налогоплательщиком действия (бездействия). При этом своеобразным последствием допущенного должностными лицами налогового органа существенного нарушения будет являться невозможность последующего предъявления налогоплательщику претензий и ретроспективного пересмотра прав и обязанностей налогоплательщика исходя из подлежащей применению системы налогообложения.

### *Список литературы*

1. Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб.: Издательство «Юридический центр Пресс», 2003. С. 135.
2. Винницкий Д.В. Налоговое процедурное право и налоговый процесс: проблемы становления / Д.В. Винницкий // Законодательство. 2003. №2. С. 23-31.

3. Зимулькин М.И. Понятие существенности нарушения процедурно-процессуальных норм законодательства Российской Федерации о налогах и сборах при назначении выездной налоговой проверки // *Налоги и налогообложение*. 2021. № 2. С. 60–69.
4. Зимулькин М.И. Процедурно-процессуальные аспекты истребования налоговыми органами документов у контрагентов налогоплательщика // *Евразийский юридический журнал*. 2020. № 2 (141). С. 246–248.
5. Eijdsen A., Killmann B., Meussen F., Dam J., Smit D., General Part, in *Procedural Rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law*. Lang M., Pistone P., Schuch J., Staringer, C. (eds.) // *Kluwer Law International*, 2010, pp. 3-48, (English).
6. Richelle I. Belgium, in *Procedural Rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law*. Lang M., Pistone P., Schuch J., Staringer, C. (eds.) // *Kluwer Law International*, 2010, pp. 117-143, (English).
7. Cuculoska I. The Right to Good Administration of the EU: Definition, Scope and Content // *Iustinianus Primus Law Abstract*. Vol. 5:2. 2014. pp. 1-22.
8. Addink G.H. Good governance in EU member states. *Utrecht University*, 2015. p. 34.
9. Vandenberghe L. The Limits to Arbitration Posed by the Natural Judge Theory (Due Process of Law) and Cross-Order Tax Disputes, in *Tax Procedures*. Pistone P. (ed.). *EATLP Annual Congress Madrid 2019*. p. 197-235.
10. Ehrke-Rabel T., Gunacker-Slawitsch B. Austria, in *Tax Procedures*. Pistone P. (ed.). *EATLP Annual Congress Madrid 2019*. pp. 239-272.
11. *Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)* от 05.08.2000 № 117-ФЗ (с посл. изм. и доп. на 15.10.2020) // СПС «Консультант-Плюс».
12. «Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением глав 26.2 и 26.5 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства» (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 04.07.2018) // СПС «КонсультантПлюс».

### *References*

1. Vinnitskiy D.V. Rossiyskoe nalogovoe pravo: problemy teorii i praktiki. SPb.: Izdatel'stvo «Yuridicheskiy tsentr Press», 2003. S. 135.
2. Vinnitskiy D.V. Nalogovoe protsedurnoe pravo i nalogovyy protsess: problemy stanovleniya / D.V. Vinnitskiy // Zakonodatel'stvo. 2003. №2. S. 23-31.
3. Zimul'kin M.I. Ponyatie sushchestvennosti narusheniya protsedurno-protsessual'nykh norm zakonodatel'stva Rossiyskoy Federatsii o nalogakh i sborakh pri naznachanii vyezdnoy nalogovoy proverki // Nalogi i nalogoblozhenie. 2021. № 2. S. 60–69.
4. Zimul'kin M.I. Protsedurno-protsessual'nye aspekty istrebovaniya nalogovymi organami dokumentov u kontragentov nalogoplatel'shchika // Evraziyskiy yuridicheskiy zhurnal. 2020. № 2 (141). S. 246–248.
5. Eijdsen A., Killmann B., Meussen F., Dam J., Smit D., General Part, in Procedural Rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law. Lang M., Pistone P., Schuch J., Staringer, C. (eds.) // Kluwer Law International, 2010, pp. 3-48, (English).
6. Richelle I. Belgium, in Procedural Rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law. Lang M., Pistone P., Schuch J., Staringer, C. (eds.) // Kluwer Law International, 2010, pp. 117-143, (English).
7. Cuculoska I. The Right to Good Administration of the EU: Definition, Scope and Content // Iustinianus Primus Law Abstract. Vol. 5:2. 2014. pp. 1-22.
8. Addink G. H. Good governance in EU member states. Utrecht University, 2015. p. 34.
9. Vandenberghe L. The Limits to Arbitration Posed by the Natural Judge Theory (Due Process of Law) and Cross-Order Tax Disputes, in Tax Procedures. Pistone P. (ed.). EATLP Annual Congress Madrid 2019. p. 197-235.
10. Ehrke-Rabel T., Gunacker-Slawitsch B. Austria, in Tax Procedures. Pistone P. (ed.). EATLP Annual Congress Madrid 2019. pp. 239-272.
11. Nalogovyy kodeks Rossiyskoy Federatsii (chast' vtoraya)» ot 05.08.2000 № 117-FZ (s posl. izm. i dop. na 15.10.2020) // SPS «Konsul'tantPlyus».
12. «Obzor praktiki rassmotreniya sudami del, svyazannykh s primeneniem glav 26.2 i 26.5 Nalogovogo kodeksa Rossiyskoy Federatsii v otnoshenii sub'ektov malogo i srednego predprinimatel'stva» (utv. Prezidiumom Verkhovnogo Suda RF 04.07.2018) // SPS «Konsul'tantPlyus».