



ПРАВОВЫЕ ПОСЛЕДСТВИЯ УТРАТЫ СПЕЦИАЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ РЕЖИМОВ СУБЪЕКТАМИ МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА

Киселева Татьяна Дмитриевна

Зотова Ксения Антоновна

студенты

Оренбургский институт (филиал) Университета имени О. Е. Кутафина (МГЮА),
г. Оренбург, Россия

Аннотация. В статье исследуются правовые последствия утраты права на применение специальных налоговых режимов (УСН, ПСН) субъектами малого предпринимательства. Анализируются не только налоговые аспекты (переход на ОСН, доначисление НДС), но и административные, договорные и корпоративные риски. Выявляются коллизии действующего законодательства, связанные с резкостью перехода и отсутствием адаптационных механизмов. На основе анализа судебной практики формулируются предложения по совершенствованию правового регулирования.

Ключевые слова. малое предпринимательство, специальные налоговые режимы, упрощенная система налогообложения, утрата права на спецрежим, налоговые последствия, НДС, реестр МСП.

LEGAL CONSEQUENCES OF THE LOSS OF SPECIAL TAX REGIMES BY SMALL BUSINESS ENTITIES

Kiseleva Tatyana Dmitrievna

Zotova Kseniya Antonovna

students

Orenburg Institute (branch) University named after O. E. Kutafin (MSAL),
Orenburg, Russia

Abstract. The article examines the legal consequences of the loss of the right to use special tax regimes (USN, PSN) by small business entities. It analyzes not only the tax aspects (transition to general taxation, additional VAT charges), but also the administrative, contractual, and corporate risks. The article identifies the conflicts in the current legislation related to the abrupt transition and the lack of adaptation mechanisms. Based on the analysis of judicial practice, the article formulates proposals for improving the legal regulation.

Keywords. small business, special tax regimes, simplified taxation system, loss of the right to a special regime, tax consequences, VAT, SME register



Малое и среднее предпринимательство является фундаментом рыночной экономики. Одним из ключевых механизмов государственной поддержки МСП выступают специальные налоговые режимы (УСН, ПСН, ЕСХН), призванные снизить налоговую нагрузку и упростить администрирование. Однако по мере развития бизнеса или вследствие объективных экономических процессов (рост выручки, увеличение штата) предприниматель сталкивается с риском утраты права на применение льготного режима. Проблема заключается в том, что законодательство, устанавливая жесткие критерии (лимиты дохода, численности), не предусматривает плавного переходного периода для адаптации бизнеса к общему режиму налогообложения (ОСН). Правовые последствия утраты спецрежима носят комплексный характер, затрагивая не только фискальные обязательства, но и договорные отношения с контрагентами, а также административный статус предприятия.

Легальное определение субъектов малого и среднего предпринимательства закреплено в Федеральном законе от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации»¹. Критерии отнесения к субъекту малого и среднего предпринимательства (далее- МСП) включают: структуру уставного капитала, среднюю численность работников (до 100 человек для малых предприятий) и доход, полученный от предпринимательской деятельности (не более 800 млн рублей для малых предприятий). Важно подчеркнуть, что статус субъекта МСП и право на применение спецрежима — категории смежные, но не тождественные. Плательщик УСН или ПСН автоматически попадает в реестр МСП, однако выход за предельные значения численности или дохода влечет не только утрату спецрежима, но и исключение из реестра, что лишает бизнес иных мер поддержки (льготное кредитование, надзорные каникулы).

Главой 26.2 и 26.5 Налогового кодекса РФ² (далее — НК РФ) установлены упрощенная система налогообложения (УСН) и патентная система налогообложения (ПСН). Их правовая природа заключается в замене уплаты ряда налогов (налог на прибыль, НДС, налог на имущество — с определенными исключениями) уплатой единого налога или стоимости патента. Переход на данные режимы носит уведомительный характер, что снижает административные барьеры, но одновременно возлагает на налогоплательщика обязанность по самостоятельному контролю за соблюдением установленных ограничений.

Исчерпывающий перечень оснований для утраты права на применение спецрежимов содержится в ст. 346.13 и ст. 346.45 НК РФ. К ним относятся:

¹ Федеральный закон "О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации" от 24.07.2007 N 209-ФЗ (последняя редакция)

² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ // СЗ РФ



- 1) Превышение лимита доходов. С 2021 года для УСН действует лимит в 200 млн рублей (с учетом индексации на коэффициент-дефлятор, в 2024 году — около 265,8 млн рублей);
- 2) Превышение средней численности работников (свыше 130 человек для УСН);
- 3) Неуплата патента в установленные сроки (для ПСН);
- 4) Нарушение структуры капитала (доля участия других организаций более 25%).

Ключевая особенность: утрата права признается наступившей с начала квартала, в котором допущено превышение, что создает серьезные правовые коллизии, которые будут рассмотрены далее.

Переход на ОСН означает кардинальное изменение налогового

бремени. Основные риски связаны с появлением обязанности исчислять и уплачивать:

1) Налог на добавленную стоимость (НДС). Плательщик спецрежима, как правило, НДС не платит. При срыве на ОСН возникает обязанность исчислить НДС со всей реализации, произведенной в текущем квартале. Наиболее острая проблема — «входной» НДС по товарам, работам, услугам, приобретенным в период применения спецрежима. НК РФ не предусматривает права на вычет такого НДС после перехода на ОСН, что подтверждается позицией Минфина.

2) Налог на прибыль организаций (20%) или НДФЛ для ИП (13-15%) против фиксированных ставок УСН (6% или 15%). 3. Налог на имущество. Потеря освобождения от уплаты налога на имущество в отношении объектов, облагаемых по кадастровой стоимости.

Ключевая процедурная проблема — момент утраты права. Согласно п. 4 ст. 346.13 НК РФ, налогоплательщик считается утратившим право на УСН с начала того квартала, в котором допущено превышение. Это порождает ситуацию «заднего числа». Например, превысив лимит дохода 20 ноября, предприниматель обязан пересчитать все налоги с 1 октября, т.е. за полтора прошедших месяца. При этом он обязан уплатить налоги по ОСН, но реальной возможности включить НДС в цену сделок с контрагентами за прошедший период у него уже нет. Судебная практика (в частности, Определение Верховного Суда РФ от 12.05.2021 № 309-ЭС21-5980³) исходит из того, что риск несоблюдения условий применения спецрежима лежит на налогоплательщике. Однако это не отменяет остроты проблемы для добросовестного бизнеса.

Сложности возникают при признании доходов и расходов. На УСН применяется кассовый метод, на ОСН — метод начислений. Это требует корректировки учетной политики. Особенно сложен учет основных средств: если объект приобретен на УСН, но введен в эксплуатацию уже после утраты права на спецрежим, порядок начисления

³URL: Определение ВС РФ от 12.05.2021 N 309-ЭС21-5623 по делу N A34-12074/2018



амортизации в налоговом учете разъяснен ФНС⁴ лишь в частных письмах, что создает неопределенность.

Наиболее значимый вне налоговый риск - споры с контрагентами. Цена договора, заключенного плательщиком УСН, по умолчанию не включает НДС. После утраты права на спецрежим и перехода на ОСН у поставщика возникает обязанность уплатить НДС в бюджет, но право требовать его уплаты от покупателя отсутствует, если иное прямо не предусмотрено договором. Согласно информационному письму Президиума ВАС РФ от 10.12.1996 № 9⁵, если в договоре нет прямого указания на то, что НДС не включается в цену, он взыскивается сверх цены. Однако на практике суды занимают разные позиции. Предпринимателю, утратившему право на спецрежим, приходится инициировать переговоры с контрагентами о подписании дополнительных соглашений, что не всегда возможно.

Несвоевременная подача деклараций по НДС (которая теперь обязательна в электронном виде) влечет штраф по ст. 119 НК РФ и блокировку расчетного счета. Учитывая, что бывший «упрощенец» часто не имеет технической и кадровой возможности для сдачи сложной отчетности по НДС, риск санкций многократно возрастает.

Если утрата спецрежима вызвана превышением лимитов численности или дохода, налоговая служба исключает сведения о таком лице из единого реестра субъектов МСП. Это влечет за собой потерю права на пониженные тарифы страховых взносов (ставка повышается с 15% до 30% с выплат сверх МРОТ), что является дополнительным финансовым ударом.

Анализ арбитражной практики показывает две основные категории споров:

1) Споры налогоплательщиков с ИФНС о правомерности доначисления налогов. Суды в целом поддерживают налоговые органы, если факт превышения лимитов доказан. Положительные для бизнеса решения встречаются лишь при процессуальных нарушениях со стороны инспекции (например, несоблюдение процедуры уведомления).

2) Споры с контрагентами о взыскании НДС. Практика противоречива. В одних случаях суды отказывают истцам, указывая, что предприниматель, зная о возможной утрате спецрежима, должен был заложить налоговые риски в цену. В других — взыскивают НДС сверх цены, ссылаясь на ст. 168 НК РФ, обязывающую продавца предъявить налог покупателю.

Основные пробелы регулирования заключаются в следующем:

⁴ Приказ ФНС России от 16.07.2020 № ЕД-7-2/448 «Об утверждении порядка ведения единого реестра субъектов малого и среднего предпринимательства»

⁵ Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 10.12.1996 N 9 "Обзор судебной практики применения законодательства о налоге на добавленную стоимость"



1) Отсутствие переходного периода. Резкий переход с 1-го числа квартала экономически необоснован и жесток по отношению к бизнесу, который только начал превышать лимиты.

2) Проблема авансов. Получение крупного аванса в конце года может одномоментно выбить предприятие за лимит, хотя реальной прибыли оно еще не получило.

3) Отсутствие реабилитации. Закон не предусматривает возможности вернуться на спецрежим в течение года после утраты права, даже если превышение было случайным (например, разовая крупная сделка).

Анализируя вышесказанное, можно ввести следующие предложения по совершенствованию законодательства:

1) Введение "амнистии" при первом нарушении. Предоставить налогоплательщику право завершить налоговый период на спецрежиме, уплатив повышенный налог (например, по повышенной ставке УСН 20%), без принудительного перевода на ОСН;

2) Изменение момента перехода. Целесообразно перенести момент утраты права на начало следующего налогового периода (года) при незначительном превышении лимитов (не более 5-10%), чтобы бизнес мог подготовиться к изменениям.

3) Специальный режим по НДС. Для бывших "упрощенцев" можно предусмотреть право на освобождение от НДС по ст. 145 НК РФ без ожидания окончания года, либо применение пониженной ставки НДС в течение первого года на ОСН.

4) Цифровизация предупреждений. Внедрение механизма автоматического уведомления налогоплательщика через личный кабинет о приближении к критическим значениям лимитов (проактивный мониторинг ФНС).

Таким образом, утрата права на применение специальных налоговых режимов представляет собой комплексную правовую проблему. Она не ограничивается ростом налоговой нагрузки (появление НДС, налога на прибыль), а влечет за собой дезорганизацию договорных связей, необходимость перестройки документооборота, кадровые риски и утрату статуса субъекта МСП со всеми вытекающими административными преференциями. Действующее законодательство, устанавливая жесткие критерии, не предлагает механизмов плавного перехода, что часто ставит добросовестный бизнес на грань банкротства. Судебная практика не всегда единообразна, что усиливает правовую неопределенность. В целях защиты прав предпринимателей и реализации конституционного принципа свободы экономической деятельности представляется необходимым внесение изменений в Налоговый кодекс РФ, предусматривающих переходный период, смягчение последствий при незначительном превышении лимитов и более гибкие правила администрирования НДС для



субъектов, утративших право на спецрежимы. Такой подход будет способствовать не только фискальной дисциплине, но и устойчивому развитию малого предпринимательства.

Список литературы:

Нормативные правовые акты:

1. Федеральный закон "О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации" от 24.07.2007 N 209-ФЗ (последняя редакция)
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ // СЗ РФ
3. Приказ ФНС России от 16.07.2020 № ЕД-7-2/448 «Об утверждении порядка ведения единого реестра субъектов малого и среднего предпринимательства»
4. Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 10.12.1996 N 9 "Обзор судебной практики применения законодательства о налоге на добавленную стоимость"

Интернет-ресурсы и аналитические материалы:

1. URL: Определение ВС РФ от 12.05.2021 N 309-ЭС21-5623 по делу N А34-12074/2018