

## ПОДДЕРЖКА МАЛОГО БИЗНЕСА В РОССИИ (НА ПРИМЕРЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ УСЛУГ РОЗНИЧНОЙ ТОРГОВЛИ)

*И.И. Просвирина, Ф.В. Султанов*

Налогообложение играет важнейшую роль в стимулировании деятельности предприятий малого бизнеса. Раскрывается проблема применения режима единого налога на вмененный доход малыми предприятиями розничной торговли, связанная с отсутствием четких критериев отнесения предприятий к розничной или оптовой торговле, что приводит к необходимости применять раздельный учет видов деятельности, а также двойному налогообложению доходов предпринимателей в части услуг, оказываемых юридическим лицам.

*Ключевые слова: малый бизнес, розничная торговля, оптовая торговля, упрощенная система налогообложения, единый налог на вмененный доход.*

Малый бизнес играет большую роль в развитии экономики. Малое предпринимательство позволяет создавать новые рабочие места, обеспечивать стране необходимую насыщенность рынка, формировать конкурентную среду и т. д. В России сегодня насчитывается около 5,5 млн малых и средних предприятий. Их доля в ВВП составляет примерно 20 % [6]. Это крайне низкий показатель, причем не только по сравнению с развитыми западными странами, но и по сравнению с крупными развивающимися экономиками. Так, около половины валового внутреннего продукта крупнейших экономик мира (США, Германии, Японии) создается малым и средним бизнесом [5]. В большинстве стран деятельность малого бизнеса поощряется и поддерживается.

В России в целях содействия развитию малых и средних форм хозяйствования в 2007 году был принят Федеральный закон № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в РФ» [4]. В настоящее время это основополагающий документ, регулирующий отношения в сфере развития малого и среднего предпринимательства, определяющий понятия субъектов малого и среднего предпринимательства, инфраструктуры их поддержки, виды и формы такой поддержки. Ряд критериев отнесения субъектов хозяйственной деятельности к малому бизнесу изложен в [3].

Наиболее существенными являются льготы, предоставляемые малым предприятиям в области налогообложения. Налоговым Кодексом РФ [1] предусмотрены специальные режимы налогообложения, которые упрощают расчет налоговой базы и сокращают налоговую нагрузку на малый бизнес по сравнению с обычной системой налогообложения. Однако имеющиеся противоречия в нормативных актах часто снижают этот эффект, приводят к нарушению прав субъектов малого бизнеса.

Так, в последние годы выявилась проблема применения единого налога на вмененный доход (далее ЕНВД) теми предприятиями розничной торговли, которые осуществляют продажу товаров не только физическим, но и юридическим лицам.

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход – это один из четырех действующих сейчас в РФ специальных налоговых режимов (п. 2 ст. 18 НК РФ). Суть этой системы налогообложения заключается в том, что при исчислении и уплате ЕНВД налогоплательщики руководствуются не реальным размером своего дохода, а размером вмененного им дохода, который установлен Налоговым кодексом РФ. Эта система налогообложения стала для малых предприятий розничной торговли единственно возможной на протяжении многих лет.

Изменения в налогообложении малого бизнеса, которые проводятся в настоящее время, до 2018 года сохраняют единый налог на вмененный доход, поэтому связанные с его применением проблемы сохраняют свою актуальность.

В ст. 346.27 НК РФ указано, что для применения ЕНВД организации и индивидуальные предприниматели должны осуществлять реализацию товаров покупателям на основе договоров розничной купли-продажи. Контролирующие органы считают, что если данное условие не выполняется и товары реализуются по договорам поставки, то такая деятельность является оптовой торговлей и применять ЕНВД организации и индивидуальные предприниматели не вправе. На основании этого утверждения в стране повсеместно происходит двойное налогообложение деятельности предпринимателей, занимающихся розничной торговлей. Кроме ЕНВД, они должны уплачивать и налог по упрощенной системе налогообложения на доходы от той деятельности, которая не подпадает под определение розничной торговли, хотя осуществляется эта деятельность на тех же торговых площадях, с использованием того же имущества и (главное) путем продажи тех же товаров, что и в первом случае.

На сегодняшний день в стране накоплено значительное количество решений арбитражных судов, рассматривающих дела по обращению предприятий, занимающихся розничной торговлей. Решения этих судов разные: часть из них поддерживает предпринимателей, часть – налоговые ор-

ганы в их стремлении увеличить налоговую нагрузку на деятельность субъектов малого бизнеса.

Приведем результаты одного из подобных дел. Индивидуальный предприниматель Стазаев С.В. в 2006 и 2007 годах через магазин розничной торговли «Оптима» с площадью торгового зала менее 150 квадратных метров, расположенный в г. Кумертау Республики Башкортостан, осуществлял продажу строительных товаров физическим и юридическим лицам, а также предпринимателям. Указанную деятельность он квалифицировал как розничную торговлю, в отношении которой применял специальный налоговый режим в виде единого налога на вмененный доход.

Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы № 36 по Республике Башкортостан провела выездную налоговую проверку по вопросу соблюдения предпринимателем законодательства о налогах и сборах за период с 01.01.2006 по 31.12.2008, в ходе которой переквалифицировала осуществляемую им деятельность: продажу строительных товаров физическим лицам отнесла к розничной торговле, облагаемой единым налогом на вмененный доход, реализацию этих же товаров юридическим лицам и предпринимателям – к оптовой торговле, подлежащей обложению налогами по общей системе налогообложения, и решением от 22.10.2009 № 100 доначислила предпринимателю налоги, начислила соответствующие пени и штрафы.

Управление Федеральной налоговой службы по Республике Башкортостан, рассмотрев апелляционную жалобу предпринимателя на решение инспекции, решением от 31.12.2009 № 904/16 оставило его без изменения. Не согласившись с решениями инспекции и управления, предприниматель обратился в Арбитражный суд Республики Башкортостан с заявлением о признании недействительными доначисления налога на добавленную стоимость, единого социального налога, налога на доходы физических лиц, единого налога на вмененный доход, начисления соответствующих сумм пеней и штрафов.

Решением Арбитражного суда Республики Башкортостан от 04.06.2010 требование удовлетворено, однако Постановлением Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 16.09.2010 решение суда первой инстанции было отменено. Далее Федеральный арбитражный суд Уральского округа постановлением от 14.12.2010 постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

Наконец, Президиум Высшего арбитражного суда РФ Постановлением от 05.07.2011 № 1066/11 поставил точку в этом вопросе, разъяснив, что в целях применения ЕНВД важным является осуществление розничной торговли именно через объекты торговой сети, поименованные в п.п. 6, 7 п. 2 ст. 346.26 НК РФ. Позиция Президиума Высшего арбитражного суда РФ в Постановлении от 05.07.2011 № 1066/11 следующая.

Налоговый Кодекс не устанавливает для организаций и индивидуальных предпринимателей, реализующих товары, обязанности осуществления контроля за последующим использованием покупателем приобретаемых товаров. Одним из основных условий, позволяющих применять в отношении розничной торговли систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход, является осуществление этой деятельности через объекты стационарной и (или) нестационарной торговой сети, предусмотренные подпунктами 6 и 7 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ.

Таким образом, осуществляемая предпринимателем деятельность по торговле строительными товарами в магазине «Оптима» как за наличный, так и за безналичный расчет по договорам розничной купли-продажи независимо от того, какой категории покупателей (физическим или юридическим лицам) они реализуются, относится к розничной торговле и подлежит обложению единым налогом на вмененный доход.

Аналогичные выводы содержатся в постановлениях ФАС Западно-Сибирского округа от 23.09.2011 № А45-22661/2010, Центрального округа от 22.08.2011 № А35-6752/2010, Восточно-Сибирского округа от 20.05.2011 № А19-13968/10, Уральского округа от 06.09.2011 № Ф09-5395/11. Письмом от 6 сентября 2011 г. № 03-11-06/3/97 данную позицию поддерживает и Минфин России. Финансовое ведомство разъясняет, что в соответствии с пп. 6 и 7 п. 2 ст. 346.26 Налогового кодекса Российской Федерации на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности могут переводиться налогоплательщики, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере розничной торговли.

Рассмотрим на примере последствия неправильного применения данных норм налоговыми органами для малого предприятия розничной торговли. Предположим, что Общество с ограниченной ответственностью (ООО) «Бриз» осуществляет торговлю товарами народного потребления в магазине с площадью торгового зала 100 кв. м. Торговый зал и торговое оборудование преданы по договору аренды, то есть ООО не имеет своего собственного имущества и не является плательщиком налога на имущество. В товарных накладных и счетах-фактурах не выделяется НДС. Доставка товара для дальнейшей перепродажи осуществляется поставщиком товара. Условия отгрузки покупателям – самовывоз. ООО «Бриз» работает как с физическими, так и с юридическими лицами, а также индивидуальными предпринимателями – покупателями товара. Общая сумма выручки от реализации товаров этим видам покупателей в 2011 г. составила 3 млн руб.

Страховые взносы на обязательное социальное страхование в 2011 г. в отношении работников, занятых в видах деятельности, облагаемых ЕНВД, начислены в общей сумме 148 000 руб., это 37 000 руб. в квартал. Они уплачены полностью.

## Бухгалтерский учет, анализ и аудит

Базовая доходность по ЕНВД для вида деятельности «Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы» в 2011 году составила 1800 руб. за 1 кв. м. Базовая доходность установлена в расчете на месяц для каждого вида деятельности в таблице, приведенной в п. 3 ст. 346.29 НК РФ. Этот доход соответствует единице физического показателя, характеризующего определенный вид деятельности (абз. 3 ст. 346.27 НК РФ). Физическим показателем для розничной торговли через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы, является площадь торгового зала в квадратных метрах.

Согласно приказу Минэкономразвития РФ от 27.10.2010 № 519 «Об установлении коэффициента-дефлятора К1 на 2011 год» коэффициент-дефлятор К1 на 2011 год для целей налогообложения установлен в размере 1,372. Коэффициент К2 в данном примере равен 1.

Формула расчета налоговой базы по ЕНВД приведена в п. 5.9 Порядка заполнения декларации по единому налогу на вмененный доход, утвержденного Приказом Минфина России от 08.12.2008 № 137н:

$$НБ = БД \times К1 \times К2 \times (ФП1 + ФП2 + ФП3),$$

где НБ – налоговая база; БД – базовая доходность; К1 – коэффициент-дефлятор; К2 – корректирующий коэффициент; ФП1, ФП2, ФП3 – значения физического показателя в первом, втором и третьем месяцах квартала соответственно.

ООО «Бриз» заполнит расчет единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности следующим образом (см. таблицу).

### Расчет единого налога на вмененный доход ООО «Бриз» (за один квартал в 2011 г.)

Наименование показателей	Значение показателей
Базовая доходность на единицу физического показателя в месяц, руб.	1 800
Физический показатель, кв. м (одинаков в каждом из трех месяцев квартала)	100
Корректирующий коэффициент К1	1,372
Корректирующий коэффициент К2	1
Налоговая база всего, руб.	740 880
Сумма исчисленного единого налога на вмененный доход за налоговый период (код стр. 110 × 15/100), руб.	111 132
Общая сумма страховых взносов и пособий по временной нетрудоспособности (стр. 030 + стр. 040), уменьшающая (но не более чем на 50 %) сумму исчисленного единого налога на вмененный доход, руб.	37 000
Сумма единого налога на вмененный доход, подлежащая уплате за налоговый период, руб.	74 132

Таким образом, при применении Постановления Президиума ВАС РФ от 05.07.2011 № 1066/11 и письма Министерства Финансов РФ от 6 сентября 2011 г. № 03-11-06/3/97 малое предприятие розничной торговли, независимо от того, работало ли оно только с физическими, или как с физическими,

так и юридическими лицами, будет уплачивать ЕНВД в сумме 74 132 в квартал, или 296 528 руб. в год. Эта ситуация является справедливой, поскольку не создает двойного налогообложения и применяет одинаковое налогообложение для одинаковых по сути видов деятельности.

Однако продолжает существовать противоположная позиция контролирующих органов. Министерство финансов РФ в своих письмах от 10.10.2011 № 03-11-06/3/112, от 31.05.2011 № 03-11-11/144, от 20.01.2010 № 03-11-11/07, от 18.06.2009 № 03-11-09/217, от 28.04.2009 № 03-11-09/149, от 09.02.2009 № 03-11-09/38 считает, что, предпринимателям и организациям нужно было различать, в каких случаях отношения с покупателем основаны на договоре розничной купли-продажи, а в каких – на договоре поставки.

Если учитывать вышеперечисленные письма Министерства финансов РФ, то ООО «Бриз» будет вынуждено организовать раздельный учет видов деятельности (облагаемый ЕНВД и облагаемый по упрощенной системе налогообложения), а также начислить дополнительный налог по ставке 6 % от величины выручки, полученной от юридических лиц и предпринимателей или налог по ставке 20 % от прибыли при общей системе налогообложения. Это составит 180 тыс. руб. (3 000 000\*0,06). Налоговая нагрузка при этом увеличивается существенно, поскольку сумма уплаченного налога возрастает на 60 %.

Поскольку именно такая практика до последнего времени была повсеместно используемой, имели место постоянные и существенные переплаты налога со стороны плательщиков-малых предприятий розничной торговли. В масштабе страны это может составлять от 10 до 20 % от сумм ежегодно уплачиваемого единого налога на вмененный доход.

Основной причиной сложившейся ситуации является нечеткое разграничение понятий розничной и оптовой торговли, имеющееся в нормативных документах. Статьей 346.27 Налогового Кодекса установлено, что к розничной торговле относится предпринимательская деятельность, связанная с торговлей товарами (в том числе за наличный расчет, а также с использованием платежных карт) на основе договоров розничной купли-продажи.

Согласно ст. 492 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) по договору розничной купли-продажи продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность по продаже товаров в розницу, обязуется передать покупателю товар, предназначенный для личного, семейного, домашнего или иного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью. Договор розничной купли-продажи является публичным договором.

К оптовой торговле ГК РФ относит деятельность, осуществляемую по договору поставки. На основании ст. 506 по договору поставки поставщик-продавец, осуществляющий предпринимательскую

деятельность, обязуется передать в обусловленный срок производимые или закупаемые им товары покупателю для использования в предпринимательской деятельности или в иных целях, не связанных с личным, семейным, домашним и иным подобным использованием. Деятельность по осуществлению торговли на основании договоров поставки независимо от статуса покупателя, формы расчета (наличной или безналичной), а также источника поступления средств подлежит налогообложению в соответствии с иными налоговыми режимами.

Из содержания ст. 492 и 506 ГК РФ следует, что основным критерием, позволяющим отличить розничную торговлю от оптовой торговли, является конечная цель использования приобретаемого покупателем товара. При этом чаще всего налоговые органы при проверках руководствуются не этим, а формой расчета: безналичный расчет рассматривается как признак оптовой торговли, расчет наличными – как признак розничной торговли. Основанием для этого является соответствующий документ [2].

Согласно п. 5 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 22.10.1997 № 18 под целями, не связанными с личным использованием, следует понимать, в том числе, приобретение покупателем товаров для обеспечения его деятельности в качестве организации или гражданина-предпринимателя (оргтехники, офисной мебели, транспортных средств, материалов для ремонтных работ и т. п.). Однако в случае, если данные товары приобретаются указанным покупателем у продавца, осуществляющего предпринимательскую деятельность по продаже товаров в розницу, отношения сторон регулируются нормами о розничной купле-продаже.

Кодекс не устанавливает для организаций и индивидуальных предпринимателей, реализующих товары, обязанности осуществления контроля за последующим использованием покупателем приобретаемых товаров (для предпринимательской деятельности или для личного, семейного, домашнего или иного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью).

В связи с изложенным, реализация товаров

юридическим лицам по договорам розничной купли-продажи в целях, не связанных с предпринимательской деятельностью (например, не для последующей перепродажи или использованию для производства), может быть отнесена к розничной торговле. Следовательно, в этом случае может применяться налогообложение в виде единого налога на вмененный доход (при условии соблюдения норм гл. 26.3 Налогового Кодекса).

Данная точка зрения основана на выделении видов деятельности по существу, а не по форме расчетов. К розничной торговле правомерно могут быть отнесены и предприятия, осуществляющие продажу товаров юридическим лицам, независимо от формы расчетов. При этом юридическое лицо может являться стороной договора розничной купли-продажи, а именно покупателем. Такой подход расширяет понятие розничной торговли, что приводит к возможности обосновать проверяющим органам справедливость применения единого налога на вмененный доход малыми предприятиями розничной торговли.

#### Литература

1. *Налоговый кодекс РФ. Часть 2.*
2. *О внесении изменения в ст. 2 Федерального закона «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» и отдельные законодательные акты Российской Федерации. Федеральный закон от 17.07.2009 № 162-ФЗ.*
3. *О предельных значениях выручки от реализации товаров (работ, услуг) для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства. Постановление Правительства РФ от 22.07.2008 № 556.*
4. *О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации. Федеральный закон от 24.07.2007 № 209-ФЗ (ред. от 06.12.2011).*
5. <http://www.iguru.ru/Shares/Show.aspx?id={FD1295D3-9528-4248-8CD3-F6543F6BB51D}>. Информационно-аналитический портал.
6. *MFD.RU. Деловое издание по экономике и финансам.*

Поступила в редакцию 10 апреля 2012 г.

**Просвирина Ирина Игоревна.** Доктор экономических наук, доцент, заведующий кафедрой «Оценка бизнеса и конкурентоспособности», Южно-Уральский государственный университет (г. Челябинск). Сфера научных интересов – финансовая отчетность, оценка бизнеса, управление интеллектуальным капиталом. Тел.: (351) 263-69-34, e-mail: iprosvirina@mail.ru

**Irina Igorevna Prosvirina,** Doctor of Science (Economics), an Associate Professor, Head of the Valuation of Business and Competitiveness Department, South Ural State University, Chelyabinsk. Research interests: financial reporting, business valuation, management of intellectual capital. Tel: (351) 263-69-34, e-mail: iprosvirina@mail.ru

**Султанов Феликс Валиевич.** Государственный налоговый инспектор, Инспекция ФНС России по Октябрьскому району г. Уфы (г. Уфа). Сфера научных интересов: налогообложение, бухгалтерский учет, финансовый менеджмент. Тел.: 8-987-59-29-714, e-mail: feliks\_sultanov@mail.ru

**Felix Valievich Sultanov,** State tax inspector, the Tax Office of the Federal Tax Service of Russia in Oktyabrskiy district of Ufa (Ufa). Research interests: taxation, business accounting, financial management. Tel.: 8-987-59-29-714, e-mail: feliks\_sultanov@mail.ru