

# МАЛОЕ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВО И ОТДЕЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ РАСЧЕТОВ ПО НДС

**Н.П. Пекельник,**  
начальник отдела методологии косвенных налогов  
Государственной налоговой инспекции  
по Новосибирской области  
— советник налоговой службы 1 ранга.

На сегодня одним из приоритетных направлений государственной политики реализации конституционного права граждан для развития инициативы и свободного использования своих способностей и имущества является малое предпринимательство, без которого не может нормально развиваться конкурентоспособная рыночная экономика. Поэтому работа предприятий малого и среднего бизнеса приобретает все более заинтересованный характер.

Государственная поддержка малого предпринимательства в Российской Федерации осуществляется в соответствии с Федеральным Законом от 14.06.95 № 88-ФЗ «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации», а также издаваемыми в соответствии с ним иными федеральными законами, Указами Президента Российской Федерации, постановлениями Правительства Российской Федерации, а также законами и иными нормативными правовыми актами субъектов Российской Федерации.

Указанный Закон не изменяет порядок налогообложения малых предприятий, так как в соответствии с Постановлением Верховного Совета РФ от 10 июля 1992 года № 3255-1 «О некоторых вопросах налогового законодательства Российской Федерации» федеральные налоги (в том числе размеры их ставок и налоговые льготы) устанавливаются только законодательными актами Российской Федерации по вопросам налогообложения. Кроме этого, изменение режима налогообложения осуществляется путем внесения изменений и дополнений в действующий законодательный акт Российской Федерации по конкретному налогу.

Согласно ст. 3 указанного Закона под субъектами малого предпринимательства понимаются коммерческие организации, в уставном капитале которых доля участия Российской Федерации,

субъектов Российской Федерации, общественных и религиозных организаций (объединений), благотворительных и иных фондов не превышает 25%, доля, принадлежащая одному или нескольким юридическим лицам, не являющимися субъектами малого предпринимательства, не превышает 25% и в которых средняя численность работников за отчетный период не превышает следующих предельных уровней:

в промышленности	100 человек
в строительстве	100 человек
на транспорте	100 человек
в сельском хозяйстве	60 человек
в научно-технической сфере	60 человек
в оптовой торговле	50 человек
в розничной торговле и бытовом обслуживании населения	30 человек
в остальных отраслях и при осуществлении других видов деятельности	50 человек

Малые предприятия, осуществляющие несколько видов деятельности (многопрофильные), относятся к таковым по критериям того вида деятельности, доля которого является наибольшей в годовом объеме оборота или годовом объеме прибыли.

Средняя за отчетный период численность работников малого предприятия определяется с учетом всех его работников, в том числе работающих по договорам гражданско-правового характера, по совместительству с учетом реально отработанного времени, а также работников представительств, филиалов и других обособленных подразделений указанного юридического лица.

Установленные Федеральным Законом от 14 июня 1995 года № 88-ФЗ «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации» новые критерии отнесения предприятий к малым внесены в налоговое законодательство Федеральным Законом от 31 декабря 1995 года № 227-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации «О налоге на прибыль предприятий и организаций» и введены в действие с 1 января 1996 года.

В период до внесения изменений в налоговое законодательство, то есть до 1 января 1996 года, в части определения критериев отнесения предприятий к малым в соответствии с телеграммой Минфина Российской Федерации и Государственной налоговой службы России от 20.03.96, 19.03.96 № 04-03-02, № ВЗ-6-03/190 следует руководствоваться порядком, изложенным в пункте 29 действовавшей инструкции Госналогслужбы Российской Федерации от 09.12.1991 № 1 «О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость» (с учетом изменений и дополнений), в соответствии с которым к малым предприятиям были отнесены предприятия со среднесписочной численностью работающих, не превышающей 200 человек (в том числе в промышленности и строительстве до 200 человек, в науке и научном

образовании до 100 человек, в других отраслях производственной сферы до 50 человек, в отраслях непромышленной сферы и в розничной торговле до 15 человек).

В соответствии с Законом Российской Федерации от 06.12.91 № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость» с последующими изменениями и дополнениями малые предприятия, осуществляющие производственную и иную коммерческую деятельность, являются плательщиками налога на добавленную стоимость в общеустановленном порядке.

При этом следует иметь в виду, что с принятием Закона Российской Федерации от 14.06.95 № 88-ФЗ «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации» соответствующие изменения в нормативные документы по налогу на добавленную стоимость не вносились. Поэтому льготы и преимущества, установленные для малых предприятий по налогу на добавленную стоимость применяются ими в полном объеме независимо от того, что произошли изменения в формулировке понятия «малое предприятие».

В соответствии с подп. 10 п. 4 ст. 1 Федерального закона от 01.04.96 № 25-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации «О налоге на добавленную стоимость» льгота по этому налогу сохранена для предприятий, осуществляющих снабженческо-сбытовую, торговую или закупочную деятельность (в которых инвалиды составляют не менее 50% от общего числа работников), находящиеся в собственности общественных организаций инвалидов, а также хозяйственных обществ, уставный капитал которых состоит полностью из вклада общественных организаций инвалидов.

Что касается вопроса сохранения льготы по налогу на добавленную стоимость для малых предприятий, занимающихся торгово-закупочной деятельностью и использующих труд инвалидов, на основании ст. 9 Федерального закона от 14.06.95 № 88-ФЗ «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации», то данная статья применяется к законодательным актам, регулирующим вопросы налогообложения только малых предприятий, ухудшающим условия их налогообложения, и принятым после вступления в силу вышеназванного Федерального закона.

В связи с этим данная норма не может быть применена к порядку предоставления льготы по налогу на добавленную стоимость, предусмотренной подп. «х» п. 1 ст. 5 Закона Российской Федерации «О налоге на добавленную стоимость», распространяемой на всех налогоплательщиков независимо от их организационно-правовых форм.

В случае, если предприятие, применяющее труд инвалидов, не утратило льготы по налогу на добавленную стоимость в связи с введением в действие Федерального закона от 01.04.96 № 25-ФЗ распространение данной льготы при осуществлении продажи товаров в рамках совместной деятельности действующим законодательством не предусмотрено.

Кроме того, согласно действующему законодательству по налогу на добавленную стоимость льгота для малых предприятий по этому налогу сохранена в части сроков его уплаты в бюджет.

В частности, согласно пункту 1 ст. 8 Закона Российской Федерации от 06.12.91 № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость» в редакции Закона Российской Федерации от 01.04.96 № 25-ФЗ предприятия, отнесенные Федеральным законом «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации» к малым предприятиям, уплачивают налог на добавленную стоимость ежеквартально в срок не позднее 20 числа месяца, следующего за последним месяцем отчетного квартала. Причем пунктом 30 инструкции Госналогслужбы России от 11 октября 1995 г. № 39 «О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость» с изменениями и дополнениями предусмотрено, что субъекты малого предпринимательства уплачивают налог в указанный срок независимо от размера среднемесячных платежей.

Поскольку ином законодательством не предусмотрено, а подобный порядок уплаты налога на добавленную стоимость существует только для малых предприятий, то в случае, если в каком-либо из месяцев квартала превышена нормативная численность работающих и тем самым потерян статус «малого предприятия», то такое предприятие с момента превышения численности работающих не вправе использовать ежеквартальные платежи по налогу на добавленную стоимость, а должно следовать общему порядку в зависимости от размера среднемесячных платежей.

В соответствии с Федеральным законом от 25.04.95 № 63-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации «О налоге на добавленную стоимость» сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая внесению в бюджет предприятиями, занимающимися продажей и перепродажей товаров, в том числе по договорам комиссии и поручения (за исключением предприятий розничной торговли, общественного питания и аукционной продажи товаров), определяется как разница между суммами налога, полученными от покупателей за реализованные им товары (работы, услуги), и суммами налога, уплаченными поставщикам этих товаров и материальных ресурсов (работ, услуг) производственного назначения.

Согласно п. 19 инструкции Госналогслужбы России от 11.10.95 № 39 «О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость» в случаях, когда в первичных расчетных документах, подтверждающих стоимость приобретенных товаров, в том числе при поставках товаров с Украины, не выделена сумма налога на добавленную стоимость, исчисление ее расчетным путем не производится. Суммы налога, уплаченные поставщикам по таким товарам, к зачету не принимаются.

В соответствии с постановлением Верховного Совета Украины от 31.05.95 № 184/95-ВР «О применении ставок налога на добавленную

стоимость при поставках товаров в страны СНГ из Украины», хозяйствующие субъекты Украины осуществляют расчеты за реализуемые в Российской Федерации товары по ценам без увеличения их на сумму налога на добавленную стоимость.

Таким образом, оборот, облагаемый НДС, у предприятий, занимающихся продажей и перепродажей товаров, ввозимых с территории Украины, в том числе по договорам комиссии и поручения (за исключением предприятий розничной торговли, общественного питания и аукционной продажи товаров), определяется на основе стоимости реализуемых товаров, исходя из применяемых цен без включения в них этого налога. Налог по установленным ставкам рассчитывается от полной цены продажи товара.

В соответствии с Указом Президента РФ от 18.08.96 № 1216 «Об обложении налогом на добавленную стоимость товаров, происходящих с территории Украины и ввозимых на территорию Российской Федерации» с 1 сентября 1996 г. при ввозе на таможенную территорию Российской Федерации товаров, происходящих с таможенной территории Украины, взимается НДС в порядке, установленном для товаров, ввозимых на территорию Российской Федерации.

Согласно таможенному законодательству налог на добавленную стоимость относится к таможенным платежам и уплачивается не поставщикам импортных товаров, а таможенными органами при таможенном оформлении товаров.

В связи с изложенным налог на добавленную стоимость, уплаченный на таможне при ввозе товаров, предназначенных для перепродажи, должен приниматься к возмещению по мере их оприходования, независимо от факта реализации товара и его оплаты поставщику.

Вышеуказанное разъяснение давалось Минфином Российской Федерации по согласованию с Госналогслужбой России на отдельные запросы налогоплательщиков.

Согласно Указу Президента Российской Федерации от 8 мая 1996 года № 685 «Об основных направлениях налоговой реформы в Российской Федерации и мерах по укреплению налоговой и платежной дисциплины» и постановлению Правительства Российской Федерации от 29.07.96 № 914 «Об утверждении порядка ведения журналов учета счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость» с 1 января 1997 года при отгрузке товаров (работ, услуг) все плательщики налога на добавленную стоимость обязаны составлять счета-фактуры.

Малые предприятия, применяющие на основании действующего законодательства по налогу на добавленную стоимость какие-либо льготы по этому налогу (статья 5 Закона Российской Федерации «О налоге на добавленную стоимость» с учетом изменений и дополнений), также должны составлять счета-фактуры. При составлении этого документа по товарам (работам, услугам), не облагаемым налогом на добавленную стоимость,

сумма налога не будет указываться, а будет проставляться штамп (или надпись) «без НДС».

Наряду с принятой ранее системой налогообложения Федеральным законом от 29.12.95 года № 222-ФЗ «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства» введена упрощенная система налогообложения. Право выбора системы налогообложения, учета и отчетности, включая переход к упрощенной системе или возврат к ранее принятой, предоставляется субъектам малого предпринимательства на добровольной основе в порядке, предусмотренном указанным Федеральным законом.

Действие упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности распространяется на организации с отдельной численностью работающих (включая работающих по договорам подряда и иным договорам гражданско-правового характера) до 15 человек независимо от вида осуществляемой ими деятельности.

В предельную численность работающих в количестве 15 человек для перехода организации на упрощенную систему включается численность работающих в филиалах (подразделениях) не зарегистрированных в качестве самостоятельного юридического лица (хотя такой филиал по действующему законодательству и является самостоятельным плательщиком). Если же филиал (подразделение) является самостоятельным юридическим лицом, то он вправе перейти на упрощенную систему на общих основаниях самостоятельно. При этом не имеет значение то, перешло или нет на данную систему головное предприятие.

Согласно статье 5 Федерального закона от 29.12.95 № 222-ФЗ для субъектов малого предпринимательства предусмотрена ежеквартальная уплата единого налога. При этом в соответствии с письмом Госналогслужбы Российской Федерации от 06.02.96 № НП-6-02/77 «О порядке применения Федерального закона от 29.12.95 года № 222-ФЗ» при превышении среднесписочной численности работающих, установленной статьей 2 данного Закона, организации переходят на ранее принятую систему налогообложения, учета и отчетности с квартала, следующего за кварталом, в котором должен быть представлен налоговый отчет.

Субъекты малого предпринимательства имеют право перейти на упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, если в течение года, предшествующего кварталу, в котором произошла подача заявления на право применения упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности, совокупный размер валовой выручки данного налогоплательщика не превысил стотысячекратного минимального размера оплаты труда, установленного законодательством Российской Федерации на первый день квартала, в котором произошла подача заявления.

При определении круга предприятий, имеющих право перейти на упрощенную систему, помимо ограничений по численности, размеру совокупной

выручки в предыдущем году, отсутствия просроченной задолженности по налоговым платежам и условия своевременной сдачи расчетов по налогам и отчетности за предшествующий переходу период, должны быть приняты во внимание и ограничения по видам деятельности, при ведении которых переход на эту систему не допускается.

В частности, согласно пункту 2 статьи 2 Федерального закона № 222-ФЗ под действие упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности не попадают организации: занятые производством подакцизной продукции; созданные на базе ликвидированных структурных подразделений действующих предприятий; кредитные организации, страховщики, инвестиционные фонды, профессиональные участники рынка ценных бумаг; предприятия игорного и развлекательного бизнеса и хозяйствующие субъекты других категорий, для которых Министерством Финансов Российской Федерации установлен особый порядок ведения бухгалтерского учета и отчетности. При этом не допускается переход на упрощенную систему и в том случае, если «запрещенная» деятельность является лишь одним из направлений работы организации и формирует даже небольшую долю доходов предприятия в общем объеме его выручки.

В соответствии с Федеральным законом Российской Федерации от 29.12.95 № 222-ФЗ «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства» предприятия – субъекты малого предпринимательства, перешедшие на данную систему, освобождаются от уплаты налога на добавленную стоимость по реализованной ими продукции (товарам, работам, услугам). Однако для них сохраняется необходимость уплаты сумм налога на добавленную стоимость поставщикам товаров, материалов и иного имущества и услуг, используемых ими в своей предпринимательской деятельности. При этом эти суммы исключаются из базы налогообложения при расчете единого налога по совокупному доходу. Таким образом, предприятия – субъекты малого бизнеса по этому вопросу поставлены в те же условия, которые существуют в

настоящее время для предпринимателей, ведущих коммерческую деятельность без образования юридического лица.

Предприятия – субъекты малого предпринимательства, осуществляющие в установленном порядке расчеты с бюджетом по налогам и другим обязательным платежам по упрощенной системе налогообложения, исключаются в данный период из числа плательщиков налога на добавленную стоимость.

Однако действующим законодательством по налогу на добавленную стоимость не предусмотрен зачет (возмещение) ранее уплаченных сумм налога на добавленную стоимость при переходе на упрощенную систему.

В связи с этим Госналогслужба Российской Федерации на этот вопрос разъяснила, что уплаченные указанными предприятиями в предыдущих налоговых периодах суммы налога с авансов (предоплат), полученных в счет дальнейшей поставки товаров (работ, услуг), реализация которых на момент перехода на упрощенную систему налогообложения (на начало отчетного налогового периода) не произведена, уплаченные (исчисленные) суммы налога на добавленную стоимость должны быть возвращены налогоплательщику. Возврат налога производится на основании расчета (декларации) и заявления предприятия в порядке, предусмотренном пунктом 21 инструкции Госналогслужбы Российской Федерации от 11.10.95 № 39 «О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость».

Малые предприятия, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, а потому не являющиеся плательщиками налога на добавленную стоимость, при отгрузке ими продукции, реализации товаров, выполнении работ и оказании услуг с 1 января 1997 года счета-фактуры, предусмотренные постановлением Правительства Российской Федерации от 29.07.96 № 914 «Об утверждении порядка ведения журналов учета счетов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость» составлять не должны.