

Наталья ДЕМКИНА  
Елена МИШИНА

## НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ СУБСИДИЙ ДЛЯ РАЗВИТИЯ МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА

*Рассмотрен порядок налогообложения субсидий при применении различных налоговых режимов. Приведен обзор позиции Федеральной налоговой службы и Министерства финансов России по вопросу налогообложения субсидий, выделяемых из федерального бюджета, на поддержку малого бизнеса.*

Малое предпринимательство стало неотъемлемой частью рыночных отношений и развития экономики России. Однако мировой финансовый кризис внес свои коррективы в экономику, и в частности в деятельность предприятий малого бизнеса. Правительство Российской Федерации (РФ), наряду с правительствами других стран, предприняло ряд шагов по восстановлению экономики. И одной из антикризисных мер явилась целевая правительственная программа по реализации мероприятий, направленных на снижение напряженности на рынке труда.

В настоящее время в соответствии со ст. 17 Федерального закона от 24.07.2007 № 209-ФЗ "О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации" [12] финансовая поддержка субъектам малого и среднего предпринимательства оказывается путем предоставления им субсидий и бюджетных инвестиций, в том числе за счет средств бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов. Вместе с тем, предоставление субсидий юридическим лицам (за исключением субсидий государственным или муниципальным учреждениям), индивидуальным предпринимателям и физическим лицам – производителям товаров (работ, услуг) регламентируется ст. 78 Бюджетного кодекса Российской

Федерации [1], согласно которой субсидии указанным лицам предоставляются на безвозмездной и безвозвратной основе в целях возмещения затрат при осуществлении ими предпринимательской деятельности.

Постановлением Правительства РФ от 31.12.2008 № 1089 в п. 2 предусмотрено предоставление субсидий из федерального бюджета бюджетам субъектов РФ на реализацию дополнительных мероприятий, направленных на снижение напряженности на рынке труда субъектов Российской Федерации [9]. В частности, в п. 2 пп. "г" Правил предоставления субсидий предусмотрены мероприятия, направленные на содействие развитию малого предпринимательства и самозанятости безработных граждан. При этом размер софинансирования указанных мероприятий определяется по формуле:

$$C_{МПП} = Ч_{ПР} \times C_{ГП}$$

где  $C_{МПП}$  – размер софинансирования мероприятий по содействию развитию малого предпринимательства и самозанятости безработных граждан;

$Ч_{ПР}$  – численность участников программы;

$C_{ГП}$  – сумма 12-кратной максимальной величины пособия по безработице, размер которой в 2010 году составляет 4900 руб. в месяц [10].

Таким образом, размер финансовой помощи, предоставляемой безработным гражданам для организации ими предпринимательской деятельности, составляет 58800 рублей.

В настоящей статье будет рассмотрен порядок налогообложения субсидий при применении различных налоговых режимов: общий режим налогообложения (налог на доходы физических лиц для индивидуальных предпринимателей), упрощенная система налогообложения (УСН), система налогообложения в виде единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН) и система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (ЕНВД).

До вступления в силу поправок в Налоговый кодекс РФ вышеупомянутые денежные средства подлежали налогообложению в общеустановленном порядке. Финансовое ведомство указывало, что бюджетные субсидии относятся к внереализационным доходам. Данная позиция подтверждается письмом Федеральной налоговой службы (ФНС) РФ от 28.12.09 № ШС-22-3/978@ [7].

Согласно разъяснениям Минфина РФ, в соответствии со ст. 346.15 Налогового кодекса Российской Федерации (НК) налогоплательщики, применяющие УСН, при определении налоговой базы учитывают доходы от реализации в порядке, установленном ст. 249 НК, и внереализационные доходы в порядке, установленном ст. 250 НК. При определении налоговой базы не учитываются доходы, указанные в ст. 251 НК [2].

Согласно пп. 14 п. 1 ст. 251 НК к доходам, не учитываемым при налогообложении, относятся доходы в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования [2].

Средства в виде субсидии, предоставленные из областного бюджета в рамках оказания поддержки малого и среднего

предпринимательства индивидуальному предпринимателю, относятся к внереализационным доходам и подлежат включению в налоговую базу по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения [6].

Перечень доходов, облагаемых налогом на доходы физических лиц (НДФЛ), установлен ст. 208 НК. Доходы, освобождаемые от налогообложения, указаны в ст. 217 НК. Для целей исчисления НДФЛ в соответствии с п. 1 ст. 217 НК освобождению от налогообложения подлежали не любые государственные пособия и выплаты, поскольку прямо перечислены виды пособий, как исключаемые из освобождаемых, так и освобождаемые от налогообложения, а только те пособия, которые имеют характер возмещения утраты гражданами источника доходов (временная нетрудоспособность, безработица, беременность и рождение ребенка) [2; 4; 5].

Федеральным законом от 05.04.2010 № 41-ФЗ "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации" (Закон 41-ФЗ) был определен особый порядок учета сумм, полученных на содействие самозанятости безработных граждан и стимулирование создания безработными гражданами, открывшими собственное дело, дополнительных рабочих мест для трудоустройства безработных граждан за счет средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации в соответствии с программами, утверждаемыми соответствующими органами государственной власти [11].

В соответствии со статьей 1 Закона № 41-ФЗ субсидии, предоставленные безработным гражданам, для целей налогообложения подлежат учету в составе доходов в рамках того налогового режима, который будет выбран (общий, УСН, ЕСХН), в течение

трех налоговых периодов с одновременным отражением соответствующих сумм в составе расходов в пределах фактически осуществленных расходов каждого налогового периода, предусмотренных условиями получения указанных сумм выплат [11].

Таким образом, суть изменений, внесенных ст. 1 Закона № 41-ФЗ в п. 3 ст. 223 НК РФ, п. 4.1 ст. 271 НК РФ, п. 2.1 ст. 273 НК РФ, пп. 1 п. 5 ст. 346.5 НК РФ, п. 1 ст. 346.17 НК РФ, состоит в том, что выплаты на развитие малого предпринимательства и создание собственного дела в рамках реализации региональных программ, полученные безработными гражданами, по сути, подлежат освобождению от налогообложения (учитываются в составе доходов и расходов). При этом следует учесть, что суммы субсидий должны быть освоены в полном объеме и соблюдены требования, установленные Законом № 41-ФЗ.

К субъектам малого предпринимательства также относятся налогоплательщики, применяющие ЕНВД. Вместе с тем, поправки в НК, внесенные Законом № 41-ФЗ, не отразили порядок учета субсидий, получаемых индивидуальными предпринимателями в рамках системы ЕНВД. Мнения контролирующих органов не содержат исчерпывающего ответа.

Согласно п. 4 ст. 346.26 НК уплата организациями единого налога предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (в отношении прибыли, полученной от предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД). Ст. 247 НК установлено, что прибылью для российских организаций в целях главы 25 НК признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов. Пунктом 1 ст. 248 НК установлено, что к доходам относятся доходы от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационные доходы [2].

Полученные из бюджета денежные ассигнования в виде субсидий на возмещение недополученных доходов в связи с реализацией товаров, выполнением работ или оказанием услуг по ценам, регулируемым государственными или муниципальными органами власти, осуществляемых в рамках предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД, облагаться налогами в рамках иных режимов налогообложения, в том числе в рамках упрощенной системы налогообложения, не должны.

В то же время субсидии, выделяемые из бюджетов разного уровня налогоплательщикам единого налога на вмененный доход на цели, не связанные с возмещением недополученных доходов в связи с реализацией товаров, выполнением работ или оказанием услуг по ценам, регулируемым государственными или муниципальными органами власти, подлежат включению в состав внереализационных доходов, учитываемых при определении налоговой базы в соответствии с положениями главы 25 или 26.2 НК [2; 3].

Суммы выплат, полученные на содействие самозанятости безработных граждан, не являются доходом, полученным от осуществления видов предпринимательской деятельности, переведенных на уплату ЕНВД, поэтому данные суммы подлежат налогообложению у организаций налогом на прибыль организаций, а у индивидуальных предпринимателей – налогом на доходы физических лиц в соответствии с главами 23 и 25 НК [2; 8].

По мнению авторов, вопрос о налогообложении субсидий, предоставленных гражданам, осуществляющих предпринимательскую деятельность, облагаемую ЕНВД, законодательно не урегулирован.

Разъяснения Минфина и ФНС сводятся к следующему: налогоплательщики, применяющие ЕНВД, не могут учитывать субсидии

в рамках ЕНВД. Поскольку данный вид деятельности не поименован в ст. 346.26 НК, которая дает возможность применять данный режим налогообложения и предусматривает их освобождение от обязанности по уплате НДФЛ (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом на вмененный доход). Следовательно, субсидии должны учитываться либо по общей системе налогообложения, либо по упрощенной.

В связи с этим, возникает ряд вопросов.

Во-первых, получение субсидии на развитие предпринимательства – это не вид деятельности, а лишь ее способ осуществления. Действующим законодательством по ЕНВД не предусмотрен учет доходов и расходов для исчисления единого налога. Для расчета налога берется определенная базовая доходность, которая умножается на значение физического показателя, на соответствующие корректирующие коэффициенты и на ставку налога.

Получается следующая ситуация: предприниматель получает субсидию для развития бизнеса, который облагается ЕНВД. В этом случае, он должен будет уплатить единый налог и либо налог на прибыль для организаций (если субсидия выдана юридическому лицу), либо НДФЛ (если субсидия предоставлена индивидуальному предпринимателю), либо единый налог по УСН. Еще раз напомним, что для НДФЛ, УСН и ЕСХН Законом 41-ФЗ предусмотрено [11], что субсидии, предоставленные безработным гражданам, для целей налогообложения подлежат учету в составе доходов в течение трех налоговых периодов с одновременным отражением соответствующих сумм в составе расходов в пределах фактически осуществленных расходов каждого налогового периода, предусмотренных условиями получения указанных сумм выплат. То есть фактиче-

ски субсидия не увеличивает налоговую нагрузку. Какова же ситуация с “вмененщиками”? Мы уже выяснили, что суммы субсидий они должны отдельно отражать в доходах. А как быть с расходами?

Во-вторых, согласно п. 7 ст. 346.26 НК налогоплательщики [2], осуществляющие наряду с предпринимательской деятельностью, подлежащей налогообложению единым налогом, иные виды предпринимательской деятельности, обязаны вести раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению единым налогом, и предпринимательской деятельности, в отношении которой налогоплательщики уплачивают налоги в соответствии с иным режимом налогообложения. При этом учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении видов предпринимательской деятельности, подлежащих налогообложению единым налогом, осуществляется налогоплательщиками в общеустановленном порядке.

Таким образом, получается, что расходы, понесенные налогоплательщиком для осуществления предпринимательской деятельности, осуществляемой в рамках ЕНВД, не могут учитываться в отношении иных режимов налогообложения. И соответственно, “вмененщики” несут дополнительную налоговую нагрузку при получении субсидии на развитие предпринимательства в виде налога, который они обязаны уплатить с дохода в виде субсидии.

Считаем, что такая несправедливость должна быть устранена на законодательном уровне, путем внесения соответствующих поправок в Налоговый кодекс РФ. В частности, в налоговом законодательстве следует четко прописать, что суммы полученных субсидий на развитие предпринимательской деятельности не учитываются в качестве облагаемого дохода при налогоо-

бложении прибыли организаций, при исчислении налога на доходы физических лиц (в части обложения доходов индивидуальных предпринимателей), при применении УСН и других специальных налоговых режимов.

### Литература

1. Бюджетный кодекс РФ от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ (с последующими изменениями и дополнениями). – Режим доступа: <http://www.roskodeks.ru/codecs/budgetn.html>
2. Налоговый кодекс РФ: часть 1 от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ; часть 2 от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (с последующими изменениями и дополнениями). – Режим доступа: <http://www.roskodeks.ru/codecs/nalog1.html>
3. Письмо Министерства финансов РФ “Об учете средств, полученных на содействие самозанятости безработных граждан и стимулирование создания дополнительных рабочих мест” от 06.08.2010 г. № 03-11-06/2/124. – Режим доступа: <http://www.eg-online.ru/document/regulatory/113182/>
4. Письмо Министерства финансов РФ “О порядке применения статьи 217 Налогового кодекса Российской Федерации” от 04.06.2009 г. № 03-04-07-01/190. – Режим доступа: <http://www.r42.nalog.ru/document.php?id=228744&topic=ns42>
5. Письмо Министерства финансов РФ “По вопросу налогообложения единым социальным налогом и налогом на доходы физических лиц пособия на санаторно-курортное лечение, выплачиваемого в соответствии со ст. 34.2 Налогового кодекса Российской Федерации” от 28.09.2007 г. № 03-04-06-02/194. – Режим доступа: <http://fin-buh.ru/text/109933-1.html>
6. Письмо Министерства финансов РФ “По вопросу применения упрощенной системы налогообложения (УСН) в связи с получением субсидий из бюджета” от 27.01.2010 г. № 03-11-11/18. – Режим доступа: <http://www.referent.ru/1/149755>
7. Письмо Федеральной налоговой службы РФ “О налогообложении целевой финансовой помощи” от 28.12.2009 г. № ШС-22-3/978@. – Режим доступа: [http://www.provodka.ru/manual/index.php?col=50&ved=9914&PAGEN\\_1=2](http://www.provodka.ru/manual/index.php?col=50&ved=9914&PAGEN_1=2)
8. Письмо Федеральной налоговой службы РФ «О реализации отдельных положений Федерального закона от 05.04.2010 № 41-ФЗ» от 19.08.2010 г. № ШС-37-3/9373@. – Режим доступа: <http://www.nalog.ru/document.php?id=28207>
9. Постановление Правительства РФ “О дополнительных мерах, направленных на снижение напряженности на рынке труда субъектов Российской Федерации” от 31.12.2008 г. № 1089 (с последующими изменениями и дополнениями). – Режим доступа: [http://zakon.scli.ru/ru/legal\\_texts/legislation\\_RF/printable.php?do4=document&id4=c8fa60e1-603f-4557-ac85-ea177c8c5959](http://zakon.scli.ru/ru/legal_texts/legislation_RF/printable.php?do4=document&id4=c8fa60e1-603f-4557-ac85-ea177c8c5959)
10. Постановление Правительства РФ “О размерах минимальной и максимальной величин пособия по безработице на 2010 год” от 14.11.2009 № 926. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=93743#F6FDE9128091206D151462C03390DFEE>
11. Федеральный закон “О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации” от 05.04.2010 г. № 41-ФЗ. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=99080#1521E79222BB713C28686C18EC3AC6C2>
12. Федеральный закон РФ “О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации” от 24.07.2007 г. № 209-ФЗ (с последующими изменениями и дополнениями). – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=95688;fld=134;dst=4294967295;from=72040-0#1F3D57B0A97852534D86C26B81B5C903>