

Эталон

Ф.Н. Филина, И.А. Толмачёв

ВСЁ ОБ ИНДИВИДУАЛЬНОМ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЕ

*Издание третье,
переработанное и дополненное*



Российский Бухгалтер

МОСКВА 2009

УДК [346.26+347.19] (470+574)
ББК 65.292.31+67.404.011.2 (2Рос)
Ф53

Филина, Фаина Николаевна.

Ф53 Всё об индивидуальном предпринимателе : [справочник] / Ф. Н. Филина, И. А. Толмачёв. – (3-е изд., перераб. и доп.). – М. : ГроссМедиа : РОСБУХ, 2009. – 504 с. – (Эталон). – ISBN 978-5-476-00779-1.

И. Толмачёв, Иван Алексеевич.

Агентство СІР РГБ.

Ведение бизнеса – дело нелегкое, особенно в условиях постоянно меняющегося российского законодательства. В данном издании собрана вся важная информация, касающаяся деятельности индивидуальных предпринимателей. Государственная регистрация индивидуальных предпринимателей, постановка на учет в налоговой инспекции, открытие счетов, получение необходимых сертификатов, приобретение и регистрация ККТ, ведение безналичных и наличных расчетов с покупателями, прием и увольнение сотрудников, учет доходов и расходов индивидуальных предпринимателей, налогообложение – вот перечень вопросов, освещенных в нашей книге.

Отдельный раздел посвящен применению индивидуальными предпринимателями специальных налоговых режимов УСН и ЕНВД, причем книга написана с учетом новой Книги учета доходов и расходов для «упрощенцев» и новой декларации для «вмененщиков».

Воспроизведение в полном объеме или фрагментарно любыми способами текстов, опубликованных в настоящем издании, за исключением случаев, установленных Законом об авторском праве и смежных правах, допускается только с письменного согласия обладателя исключительных имущественных прав на произведение. Все права защищены.

ISBN 978-5-476-00779-1

© ЗАО «ГроссМедиа Ферлаг», 2009

© ОАО «РОСБУХ», 2009

© Ф.Н. Филина, И.А. Толмачёв,
текст, 2009

Содержание

Глава 1. Индивидуальные предприниматели и предпринимательская деятельность	10
1.1. Кто может стать предпринимателем	11
1.2. Как стать предпринимателем	14
1.3. Сколько стоит стать предпринимателем	19
1.4. Чем отличается предприниматель от юридического лица . .	21
1.5. Предпринимательство без регистрации	22
Глава 2. Государственная регистрация индивидуальных предпринимателей	24
2.1. Порядок государственной регистрации	24
2.2. Реестр индивидуальных предпринимателей (ЕГРИП)	25
2.2.1. <i>Какие сведения содержит ЕГРИП</i>	25
2.2.2. <i>Записи в ЕГРИП</i>	26
2.2.3. <i>Какие сведения можно получить из ЕГРИП</i>	27
2.3. Как пройти государственную регистрацию	30
2.3.1. <i>Какие нужны документы</i>	30
2.3.2. <i>Куда и как нужно представлять документы</i>	35
2.3.3. <i>Срок регистрации</i>	36
2.4. По каким причинам гражданину могут отказать в регистрации	37
2.5. Если у предпринимателя изменились персональные данные	38
Глава 3. Регистрация в налоговой инспекции, внебюджетных фондах и органах статистики	42
3.1. Постановка на налоговый учет	42
3.2. Единый государственный реестр налогоплательщиков (ЕГРН)	44

3.3. Регистрация в органах статистики	45
3.4. Регистрация во внебюджетных фондах	46
3.5. Если у предпринимателя изменились персональные данные	48
3.6. Ответственность за осуществление предпринимательской деятельности без государственной регистрации, а также уклонения от постановки на учет в налоговом органе	49
Глава 4. Открытие счетов, лицензирование и сертификация	55
4.1. Открытие счетов	55
4.1.1. <i>Какие документы необходимы для открытия банковского счета</i>	<i>56</i>
4.1.2. <i>Сообщаем в налоговую инспекцию об открытии счета ...</i>	<i>60</i>
4.1.3. <i>Ответственность за нарушение сроков</i>	<i>61</i>
4.2. Лицензирование отдельных видов деятельности	63
4.3. Сертификация товаров, работ, услуг	66
4.4. Санитарно-эпидемиологическая экспертиза продукции ...	69
4.5. Обязательные медицинские осмотры	74
Глава 5. Как приобрести и зарегистрировать ККТ	77
5.1. Как выбрать ККТ	78
5.2. Приобретение ККТ	80
5.2.1. <i>Покупка ККТ у генерального поставщика</i>	<i>80</i>
5.2.2. <i>Приобретение ККТ в специализированной организации ...</i>	<i>81</i>
5.2.3. <i>Приобретение ККТ, бывшей в употреблении</i>	<i>82</i>
5.3. Как зарегистрировать ККТ в налоговых органах	82
5.3.1. <i>Проверка документов и работоспособности ККТ</i>	<i>83</i>
5.3.2. <i>Фискализация новой ККТ</i>	<i>84</i>
5.3.3. <i>Карточка ККТ</i>	<i>86</i>
5.3.4. <i>Могут ли налоговики отказать в регистрации ККТ</i>	<i>87</i>
5.4. Учет расходов на приобретение ККТ	88
Глава 6. Как правильно использовать ККТ	91
6.1. Кто может работать на ККТ	91
6.2. Документы, которые необходимо составлять при работе на ККТ	91
6.3. Работа на ККТ	93
6.4. Устранение неисправности	99
6.5. Использование вместо ККТ бланков строгой отчетности ..	102
6.6. Когда предпринимателю можно не применять ККТ	104
6.7. Нужно ли применять ККТ нотариусам	106

6.8. Ответственность за неприменение ККТ	107
6.9. Проверка наличных денежных средств кассы	108
Глава 7. Расчеты наличными	109
7.1. Для предпринимателя не установлен лимит расчетов	109
7.2. Учет наличных денег	111
7.3. Ответственность за нарушение лимита	126
Глава 8. Как принять на работу и уволить сотрудника	128
8.1. Какие документы должен представить претендент при приеме на работу	128
8.2. Как заключить трудовой договор с работником	129
8.2.1. Общие правила составления трудовых договоров	129
8.2.2. Обязательные условия договора	131
8.2.3. Дополнительные условия трудового договора	135
8.2.4. Особенности трудовых договоров, заключаемых предпринимателями	136
8.3. Как составить приказ о приеме сотрудника на работу	137
8.4. Должностные инструкции	137
8.5. Какой договор лучше – трудовой или гражданско-правовой	139
8.6. Регистрация во внебюджетных фондах	141
8.6.1. Фонд социального страхования РФ	141
8.6.2. Пенсионный фонд РФ	143
8.6.3. Фонд обязательного медицинского страхования РФ	145
8.7. Как расторгнуть договор	146
8.8. Как уволить сотрудника по желанию предпринимателя ..	146
8.9. Как оформить увольнение сотрудника	147
8.10. Ответственность предпринимателя-работодателя за нарушение трудового законодательства	148
Глава 9. Материальная ответственность работника	149
Глава 10. Общие требования к ведению учета доходов, расходов и хозяйственных операций индивидуальными предпринимателями	153
10.1. Бухгалтерский учет	153
10.2. Порядок учета доходов, расходов и хозяйственных операций	155
Глава 11. Общий режим налогообложения	160
11.1. Материальные расходы и расходы на оплату труда	162

11.2. Учет основных средств, нематериальных активов и порядок их амортизации	164
11.3. Прочие расходы	170
11.4. Спорные и не учитываемые при расчете налога расходы . .	171
11.5. Расчет налога на доходы физических лиц	172
11.6. Налоговая декларация по НДФЛ	184
11.7. Единый социальный налог	186
11.8. Взносы в ПФР	191
11.9. Налогообложение выплат наемным работникам	193
Глава 12. Упрощенная система налогообложения	197
12.1. Условия, необходимые для применения УСН	198
12.2. Порядок перехода на упрощенную систему налогообложения	201
12.3. Порядок перехода на общий режим	203
12.4. Объекты налогообложения и ставки единого налога	206
12.5. Доходы при упрощенной системе налогообложения	209
12.5.1. <i>Доходы от реализации</i>	209
12.6. Расходы при УСН	210
12.6.1. <i>Расходы на приобретение основных средств</i>	212
12.6.2. <i>Расходы на приобретение нематериальных активов</i>	214
12.6.3. <i>Арендное имущество</i>	215
12.6.4. <i>Материальные расходы</i>	216
12.6.5. <i>Расходы на оплату труда</i>	220
12.6.6. <i>Расходы по оплате товаров, приобретенных для дальнейшей реализации</i>	221
12.6.7. <i>Расходы на выплату пособий по временной нетрудоспособности в соответствии с законодательством РФ</i>	221
12.6.8. <i>Расходы на обязательное социальное и пенсионное страхование</i>	223
12.6.9. <i>Расходы на обязательное страхование работников и имущества</i>	224
12.6.10. <i>Суммы налога на добавленную стоимость по приобретаемым товарам</i>	224
12.6.11. <i>Проценты по кредитам и займам, а также расходы по оплате услуг кредитных организаций</i>	226
12.6.12. <i>Суммы таможенных платежей, уплаченные при ввозе товаров на таможенную территорию РФ и не подлежащие возврату налогоплательщику</i>	228
12.6.13. <i>Расходы на командировки</i>	229
12.6.14. <i>Расходы на нотариальное оформление документов</i>	229

12.6.15. Расходы на рекламу	230
12.6.16. Расходы по уплате сумм налогов и сборов в соответствии с законодательством РФ	232
12.7. Убытки, уменьшающие налоговую базу	233
12.8. Порядок исчисления и уплаты единого налога	234
12.9. Минимальный налог	237
12.10. Налоговая декларация	237
12.11. Налоговый учет при применении УСН	241
Глава 13. Единый налог на вмененный доход	243
13.1. Сущность единого налога на вмененный доход	243
13.2. Плательщики единого налога на вмененный доход	252
13.2.1. Бытовые услуги населению	255
13.2.2. Ветеринарные услуги	256
13.2.3. Ремонт, техобслуживание и мойка автотранспорта	257
13.2.4. Розничная торговля	260
13.2.5. Платные автостоянки	270
13.2.6. Организации общественного питания	271
13.2.7. Автоперевозка пассажиров и грузов	274
13.2.8. Размещение или распространение наружной рекламы	275
13.2.9. Услуги по временному размещению и проживанию	277
13.2.10. Сдача в аренду торговых мест	280
13.3. Постановка на учет в налоговой инспекции	282
13.4. Порядок расчета единого налога на вмененный доход	283
13.5. Налоговый и бухгалтерский учет	304
13.6. Переход с ЕНВД на обычную систему налогообложения	318
13.7. НДС при ввозе товаров на таможенную территорию РФ	319
13.8. Исполнение обязанностей налогового агента	322
13.9. Декларация по ЕНВД	335
Глава 14. Предприниматель прекращает деятельность	336
14.1. Предприниматель прекращает деятельность добровольно	336
14.2. Порядок принудительного прекращения деятельности предпринимателя	338
Приложение 1	340
Приложение 2	344

Приложение 3	345
Приложение 4	407
Приложение 5	412
Приложение 6	423
Приложение 7	425
Приложение 8	428

В справочник в качестве приложений включены типовые формы документов, электронные версии которых размещены на сайте www.rosbuh.ru.

ВИРТУАЛЬНЫЙ ДИСК – что это такое?

В эпоху глобального развития Интернета все большее количество информации можно почерпнуть прямо из сети. Однако не каждый читатель знает, где найти тот или иной документ. Конечно, можно воспользоваться поисковой системой и вам будет выдано большое количество ссылок. Но кто может поручиться за то, что документ, скачанный вами из Интернета, соответствует законодательству и учитывает все изменения?

Чтобы облегчить работу читательской аудитории в поиске необходимой информации, мы снабдили наши издания ВИРТУАЛЬНЫМИ дисками. Хотите узнать больше?

ВИРТУАЛЬНЫЙ ДИСК – это информация из книги, которая доступна любому пользователю всемирной паутины.

Покупая книгу, вам больше не надо тратить на CD с документами к ней. Тем более, что часто бывает, что большая часть информации, которая содержится на нем, может оказаться ненужной. Если под рукой есть компьютер с доступом в Интернет, достаточно просто зайти на сайт www.rosbuh.ru в раздел «Формы» и скачать необходимый документ из нашего электронного банка данных. Теперь у вас есть выбор! А раз так, зачем тратить лишние деньги?

Для удобства читателей обложки книг, информацию из которых можно бесплатно скачать с нашего сайта в Интернете, снабжены пометкой «ВИРТУАЛЬНЫЙ ДИСК». А по тексту книги приведены ссылки на сайт, что поможет быстро найти необходимое.

Документы составлены специалистами и постоянно обновляются. То есть такая форма позволяет распространять только самую новую и актуальную информацию. Вы будете застрахованы от ошибок.

ВИРТУАЛЬНЫЙ ДИСК – ваш выбор!

Индивидуальные предприниматели и предпринимательская деятельность

Индивидуальные предприниматели – это физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица (ПБОЮЛ), а также частные нотариусы, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты (п. 2 ст. 11 Налогового кодекса РФ).

Предпринимательской называется самостоятельная деятельность лиц, направленная на получение прибыли. Перечислим основные признаки предпринимательской деятельности, предусмотренные статьей 2 Гражданского кодекса РФ:

- предпринимательская деятельность проводится на свой страх и риск;

- лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью, должны быть зарегистрированы;

- прибыль в ходе предпринимательской деятельности можно получать от использования имущества, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг.

Следовательно, можно сделать вывод, что предпринимательская – это деятельность, направленная на систематическое получение прибыли, для чего индивидуальному предпринимателю необходимо совершить ряд сделок, целью которых является получение прибыли. Если же совершается единичная сделка, то она не может быть квалифицирована как предпринимательская деятельность, даже если по ней получен доход, ведь единичная сделка не носит систематического характера.

Гражданский кодекс РФ разрешает гражданам России заниматься любой предпринимательской деятельностью (ст. 23). Исключение составляют законодательно запрещенные виды деятельности – изготовление и продажа оружия, наркотиков, и др. (указ Президента РФ от 22 февраля 1992 г. № 179). При этом ему не обязательно создавать организацию, то есть юридическое лицо. Гражданин может стать индивидуальным предпринимателем.

Помимо россиян в качестве индивидуальных предпринимателей могут регистрироваться также иностранные граждане и лица без гражданства, постоянно или временно проживающие на территории России.

1.1. Кто может стать предпринимателем

Не всякий гражданин вправе заниматься предпринимательской деятельностью. Необходимым условием для того, чтобы можно было зарабатывать деньги предпринимательством, является дееспособность человека. Дееспособным гражданин считается с момента совершеннолетия, то есть по достижении восемнадцатилетнего возраста.

За несовершеннолетних, не достигших 14 лет, почти все сделки совершают от их имени только их родители, усыновители и опекуны (ст. 28 Гражданского кодекса РФ). Они же несут имущественную ответственность по сделкам малолетнего гражданина и за вред, причиненный ребенком. Ребенок может лишь распоряжаться карманными деньгами, совершать те или иные покупки (мелкие бытовые сделки), совершать безвозмездные сделки, направленные на получение выгоды.

Однако полная дееспособность может наступить и раньше указанного возраста. Гражданин, не достигший восемнадцатилетнего возраста, приобретает дееспособность в полном объеме со времени вступления в брак (п. 2 ст. 21 Гражданского кодекса РФ). Статьей 13 Семейного кодекса РФ брачный возраст установлен в 18 лет. Однако при наличии уважительных причин разрешается вступать в брак лицам, достигшим

16 лет. Следовательно, шестнадцатилетний подросток, вступивший в брак, становится полностью дееспособным.

Или же несовершеннолетний, достигший шестнадцати лет, может быть объявлен полностью дееспособным (эмансипирован), если он работает по трудовому договору, в том числе по контракту, или с согласия родителей, усыновителей или попечителя занимается предпринимательской деятельностью (ст. 27 Гражданского кодекса РФ). Речь не идет о видах деятельности, для которых предусмотрен возрастной ценз. Так, в пункте 16 Постановления Пленума Верховного суда РФ и Пленума ВАС РФ от 1 июля 1996 г. № 6/8 было указано, что при рассмотрении гражданского дела, одной из сторон в котором является несовершеннолетний, объявленный в соответствии со статьей 27 Гражданского кодекса РФ эмансипированным, необходимо учитывать следующее. Такой несовершеннолетний обладает в полном объеме гражданскими правами и не несет обязанности (в том числе самостоятельно отвечает по обязательствам, возникшим вследствие причинения им вреда), за исключением тех прав и обязанностей, для приобретения которых федеральным законом установлен возрастной ценз. Исходя из положений части третьей статьи 55 Конституции РФ, такое ограничение прав и свобод является допустимым.

ПРИМЕР

Шестнадцатилетний Ивлев Л.Ф., объявленный в соответствии со статьей 27 Гражданского кодекса РФ эмансипированным, изъявил желание заниматься частной детективной деятельностью. Однако его желание не может быть реализовано до достижения им возраста 21 года. Это связано с тем, что в соответствии со статьей 4 Закона РФ от 11 марта 1992 г. 2487-1 «О частной детективной и охранной деятельности в Российской Федерации» частным детективом признается гражданин Российской Федерации, получивший в установленном законом порядке лицензию на частную сыскную деятельность. А в соответствии со статьей 6 указанного Закона лицензия не выдается гражданам, не достигшим двадцати одного года.

Кроме того, с 14 и до 18 лет ребенок может самостоятельно совершать:

- мелкие бытовые сделки, не требующие нотариального удостоверения и государственной регистрации;
- по распоряжению своим заработком;
- по осуществлению прав автора произведения науки, литературы или искусства, изобретения и т.д.;
- вносить вклады в кредитные учреждения и распоряжаться ими.

Все прочие сделки он может совершать с письменного согласия родителей, усыновителей или попечителей. С 14 лет ребенок уже самостоятельно несет материальную ответственность за те сделки, которые он совершает.

Таким образом, на основании письменного согласия родителей, заверенного нотариально, подросток может заниматься индивидуальной предпринимательской деятельностью с 14 лет.

В то же время может быть и так, что гражданин, уже давно достигший восемнадцатилетнего возраста, является недееспособным или ограниченно дееспособным, в частности, вследствие психического расстройства (ст. 29 Гражданского кодекса РФ), злоупотребления спиртными напитками и наркотическими средствами (ст. 30 Гражданского кодекса РФ). Возможность занятия предпринимательской деятельностью предусмотрена и для такой категории граждан, но только с согласия попечителя.

К предпринимательской деятельности граждан, осуществляемой без образования юридического лица, соответственно применяются правила Гражданского кодекса, которые регулируют деятельность юридических лиц, являющихся коммерческими организациями, если иное не вытекает из закона, иных правовых актов или существа правоотношения.

Гражданин, осуществляющий предпринимательскую деятельность без образования юридического лица с нарушением требования о регистрации, не вправе ссылаться в отношении заключенных им при этом сделок на то, что он не является предпринимателем (суд может применить к таким сделкам правила Гражданского кодекса РФ об обязательствах, связанных с предпринимательской деятельностью).

В отношении ПБОЮЛ очень важным является то, что гражданин отвечает по своим обязательствам всем принадлежащим ему имуществом, за исключением имущества, на которое в соответствии с законом не может быть обращено взыскание (ст. 24 Гражданского кодекса РФ).

Перечень имущества граждан, на которое не может быть обращено взыскание, устанавливается гражданским процессуальным законодательством.

В первую очередь взыскание обращается на денежные средства должника в рублях и иностранной валюте. Если денежные средства отсутствуют или их недостаточно, то взыскание обращается на иное принадлежащее должнику имущество, за исключением имущества, на которое взыскание не может быть обращено.

Перечень имущества, на которое не может быть обращено взыскание, приведен в статье 446 Гражданского процессуального кодекса РФ.

ПРИМЕР

Семенов Ф.Ф., зарегистрированный как ПБОЮЛ, оказался должным по обязательствам, возникшим в ходе осуществления предпринимательской деятельности, 123 888 руб. Денежные средства у Семенова Ф.Ф. для погашения задолженности отсутствуют, однако ему принадлежит легковой автомобиль, неиспользуемый в профессиональной деятельности. В соответствии с законодательством взыскание для погашения задолженности может быть обращено на легковой автомобиль.

1.2. Как стать предпринимателем

В соответствии со статьей 23 Гражданского кодекса РФ гражданин вправе заниматься предпринимательской деятельностью без образования юридического лица с момента государственной регистрации в качестве индивидуального

предпринимателя. Моментом государственной регистрации является внесение записи в единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей в соответствии с Федеральным законом РФ от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей».

Глава крестьянского (фермерского) хозяйства, осуществляющий деятельность без образования юридического лица, признается предпринимателем с момента государственной регистрации фермерского хозяйства (ст. 257 Гражданского кодекса РФ).

Гражданин-предприниматель осуществляет предпринимательскую деятельность от своего имени и на свой риск. От своего имени он заключает хозяйственные договоры, совершает сделки с юридическими и физическими лицами, в результате которых намеревается получить прибыль. Кроме того, он может выступать в судебных органах и является самостоятельным плательщиком налогов. Поэтому предприниматель должен встать на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщика и уплачивать все предусмотренные законодательством отчисления, налоги и сборы.

Несмотря на то, что индивидуальный предприниматель является физическим лицом, он рассматривается как равноправный участник предпринимательской деятельности. Его деятельность регламентируется теми же положениями Гражданского кодекса РФ и Налогового кодекса РФ, которые применяются для юридических лиц. Иными словами, деятельность индивидуального предпринимателя приравнивается к деятельности юридических лиц, являющихся коммерческими организациями. В хозяйственных отношениях предприниматели выступают на тех же основаниях и с теми же правами, что и юридические лица.

Отметим, что если гражданин занимается предпринимательской деятельностью, но не прошел государственную регистрацию в качестве индивидуального предпринимателя, к нему все равно будут применяться правила, установленные Налоговым кодексом РФ. Следовательно, с него будут взысканы все налоги, которые должен платить предприниматель.

Но хотелось бы обратить внимание на то, что если физическое лицо сдает в аренду принадлежащее ему на праве собственности имущество, то обязанности по регистрации в качестве индивидуального предпринимателя у него не возникает. Такую позицию высказал Пленум Верховного суда РФ от 18 ноября 2004 г. № 23 «О судебной практике по делам о незаконном предпринимательстве и легализации (отмывании) денежных средств или иного имущества, приобретенных преступным путем». Согласно постановлению, если лицо, не зарегистрированное в качестве индивидуального предпринимателя, приобрело для личных нужд жилое или иное недвижимое имущество, но в связи с отсутствием необходимости в использовании этого имущества временно сдало его в аренду или внаем и в результате такой гражданско-правовой сделки получило доход, содеянное им не влечет уголовной ответственности за незаконное предпринимательство.

Аналогичной точки зрения придерживается и ФНС России, разместив на своем сайте (www.nalog.ru) ответ следующего содержания:

Согласно пунктам 1 и 2 ст. 209 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) собственнику принадлежат права владения, пользования и распоряжения своим имуществом. Собственник вправе по своему усмотрению совершать в отношении принадлежащего ему имущества любые действия, не противоречащие закону и иным правовым актам и не нарушающие права и охраняемые законом интересы других лиц, в том числе отчуждать свое имущество в собственность другим лицам, передавать им, оставаясь собственником, права владения, пользования и распоряжения имуществом, отдавать имущество в залог и обременять его другими способами, распоряжаться им иным образом.

Таким образом, как следует из норм гражданского законодательства, единственным условием, позволяющим гражданам реализовать предоставленное им право на передачу внаем (аренду) жилых помещений, является наличие права собственности на такие помещения. Иных условий, соблюдение которых необходимо для реализации гражданами вышеназванных прав, гражданским законодательством не установлено.

В случаях сдачи квартиры внаем собственник жилого помещения и наниматель являются сторонами договора гражданско-правового характера – договора найма жилого помещения, заключаемого в соответствии с правовыми нормами, изложенными в гл. 35 ГК РФ.

Статьей 671 ГК РФ установлено, что по договору найма жилого помещения одна сторона – собственник жилого помещения или управомоченное им лицо (наймодатель) – обязуется предоставить другой стороне (нанимателю) жилое помещение за плату во владение и пользование для проживания в нем. Юридическим лицам жилое помещение может быть предоставлено во владение и (или) пользование на основе договора аренды или иного договора. Юридическое лицо может использовать жилое помещение только для проживания граждан.

Объектами классификации в ОКВЭД являются виды экономической деятельности. Экономическая деятельность имеет место тогда, когда ресурсы (оборудование, рабочая сила, технологии, сырье, материалы, энергия, информационные ресурсы) объединяются в производственный процесс, имеющий целью производство продукции (оказание услуг). Экономическая деятельность характеризуется затратами на производство, процессом производства и выпуском продукции (оказанием услуг).

Исходя из вышеизложенного, передача гражданином принадлежащих ему на праве собственности жилых помещений во временное пользование на возмездной основе другим лицам не может признаваться экономической деятельностью, в связи с чем не требует регистрации в качестве индивидуального предпринимателя.

Начиная предпринимательскую деятельность в качестве индивидуального предпринимателя, вы можете стать миллионером или лишиться всего своего имущества. В случае неудачного бизнеса вам придется отдать за долги все, чем вы владеете, потому что индивидуальные предприниматели отвечают по своим обязательствам всем принадлежащим им имуществом (ст. 24 Гражданского кодекса РФ).

Перечень имущества, принадлежащего должнику на праве собственности, на которое не может быть обращено взыска-

кание, приведен в статье 446 Гражданского процессуального кодекса РФ:

– квартира, дом (или их части), если для предпринимателя и членов его семьи это жилье является единственным пригодным для постоянного проживания помещением, (исключение составляет имущество, если оно является предметом ипотеки и на него в соответствии с законодательством может быть обращено взыскание);

– земельные участки, на которых расположено имущество должника (квартира, дом или их части, являющиеся единственным пригодным для жилья помещением), а также участки, использование которых не связано с предпринимательской деятельностью. Исключение – земельные участки, которые являются предметом ипотеки и на которые в соответствии с законодательством может быть обращено взыскание;

– предметы обычной домашней обстановки и обихода, вещи индивидуального пользования (одежда, обувь и другие), за исключением драгоценностей и других предметов роскоши;

– имущество, необходимое для профессиональных занятий гражданина, за исключением предметов, стоимость которых превышает сто установленных федеральным законом МРОТ;

– племенной, молочный и рабочий скот, олени, кролики, птица, пчелы, используемые для целей, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности, а также хозяйственные строения и сооружения, корма, необходимые для их содержания;

– семена, необходимые для очередного посева;

– продукты питания и деньги на общую сумму не менее трехкратной установленной величины прожиточного минимума самого гражданина-должника. А также лиц, находящихся на его иждивении, а в случае их нетрудоспособности – шестикратной установленной величины прожиточного минимума на каждого из указанных лиц;

– топливо, необходимое семье гражданина-должника для приготовления своей ежедневной пищи и отопления в течение отопительного сезона своего жилого помещения;

– транспорт и другое необходимое гражданину-должнику в связи с его инвалидностью имущество;

– призы, государственные награды, почетные и памятные знаки, которыми награжден гражданин-должник.

1.3. Сколько стоит стать предпринимателем

При государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя это лицо в соответствии с Федеральным законом РФ от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» обязано представить документ об уплате государственной пошлины.

В соответствии со статьей 3 указанного закона государственная пошлина за государственную регистрацию уплачивается в соответствии с законодательством о налогах и сборах.

В подпункте 8 пункта 1 статьи 333.33 Налогового кодекса РФ определено, что за государственную регистрацию граждан в качестве индивидуальных предпринимателей пошлина взимается в размере 400 руб.

Скорее всего, платить государственную пошлину предприниматель будет наличными деньгами через отделение Сбербанка РФ. Для налогоплательщиков – физических лиц разработан специальный бланк извещения формы № ПД (налог).

Заявление о внесении в ЕГРИП записи об индивидуальном предпринимателе требует наличия нотариально заверенной подписи (Раздел I Приказа ФНС России от 1 ноября 2004 г. № САЭ-3-09/16@).

Конечно, еще придется купить бланки, могут возникнуть транспортные расходы, но эти суммы уже незначительны и достаточно индивидуальны, так что мы не будем учитывать их. Каких-либо дополнительных платежей при регистрации ПБОЮЛ не производится.

Для того чтобы индивидуальному предпринимателю начать свою деятельность, необходима печать. Чтобы ее изготовить, сначала нужно получить разрешение на изготовление печатей и штампов. Как правило, такие разрешения выдает специальный отдел при Комитете по делам печати, телеради-

овещания и средств массовых коммуникаций. Для получения разрешения нужно представить 2 экземпляра эскиза печати, а также организационные документы. Как правило, требуют приложить копии свидетельства о государственной регистрации и копии свидетельства о постановке на налоговый учет. Один экземпляр эскиза печати остается в уполномоченном органе, второй с разрешительной отметкой и самим разрешением отдается посетителю.

Стоимость изготовления печати, конечно, зависит от величины тарифа в той организации, которая специализируется на изготовлении печати, и в которую вы обратитесь. Немаловажно и то, какую печать себе вы хотите. Печать попроще – будет и стоить подешевле.

В среднем изготовление печати стоит 300–500 руб. Стоимость открытия расчетного счета колеблется в зависимости от банка достаточно существенно и составляет:

- для ПБОЮЛ около 1000 руб.;
- для юридического лица от 1000 до 3000 руб.

Однако прежде чем открыть счет в банке необходимо представить пакет документов, среди которых и карточку с образцами подписей и оттиска печати.

Пункт 7.12 Инструкции Центрального Банка от 14 сентября 2006 г. № 28-И устанавливает, что подлинность собственноручных подписей лиц, обладающих правом первой или второй подписи, может быть удостоверена нотариально. При этом пункт 7.13 Инструкции определяет, что карточка может быть оформлена без нотариального свидетельствования подлинности подписей в присутствии сотрудника кредитной организации (филиала) или подразделения расчетной сети Банка России, уполномоченного распорядительным актом кредитной организации (филиала) или подразделения расчетной сети Банка России.

То есть банки, в порядке расширения сервиса своей работы и идя навстречу клиентам, могут заверять карточки прямо в банке. Но скорее всего эта процедура также окажется платной.

1.4. Чем отличается предприниматель от юридического лица

При регистрации юридического лица учредители вносят от своего имени вклады в имущество организации. Это могут быть деньги, товарно-материальные ценности или внеоборотные активы. Имущество юридического лица с этого момента учитывается отдельно от имущества учредителей. Предположим, что организация понесла убытки. Кредиторы требуют возврата долгов. Юридическое лицо может рассчитаться с кредиторами только в пределах своего имущества. То есть отдать основные средства, ценные бумаги, товары, готовую продукцию и т. д. Учредитель же при этом может спать спокойно: забирать за долги личное имущество учредителей нельзя, так как организация отвечает по долгам только своим обособленным имуществом (ст. 48 Гражданского кодекса РФ).

Если же индивидуальный предприниматель окажется в убытке, и не сможет отдать долги своим кредиторам, по решению суда он может быть признан банкротом. С момента вынесения такого решения предприниматель лишается своего статуса.

Чтобы удовлетворить требования кредиторов, индивидуальному предпринимателю придется отдать за долги не только то имущество, которое он использовал в предпринимательской деятельности. Взыскание за долги может быть наложено и на дачу, и на квартиру, и на машину, и на гараж гражданина. Индивидуальному предпринимателю по своим долгам приходится отвечать всем своим имуществом.

В какой очередности должны выстроиться кредиторы для получения долга?

В первую очередь удовлетворяются требования граждан, перед которыми предприниматель несет ответственность за причинение вреда жизни или здоровью, а также требования о взыскании алиментов. Затем предпринимателю придется рассчитаться с наемными работниками, выплатив им заработную плату и выходное пособие. Потом получают свою долю кредиторы, требования которых обеспечены залогом имущества, принадлежащего индивидуальному предпринимателю. В четвертую очередь будет погашена задолженность по обязательным

платежам в бюджет и внебюджетные фонды. И в последнюю очередь удовлетворяются требования всех прочих кредиторов.

Споры между гражданами, зарегистрированными в качестве индивидуальных предпринимателей, а также между указанными гражданами и юридическими лицами, разрешаются арбитражными судами. За исключением споров, не связанных с осуществлением гражданами предпринимательской деятельности (п. 13 постановления Пленума Верховного Суда РФ и Пленума ВАС РФ от 1 июля 1996 г. № 6/8 «О некоторых вопросах, связанных с применением части первой Гражданского кодекса РФ»).

Юридические лица должны иметь самостоятельный баланс или смету и обязательно вести бухгалтерский учет. В отличие от них индивидуальные предприниматели ведут только учет доходов и расходов для подсчета налогов, которые следует уплатить в бюджет.

1.5. Предпринимательство без регистрации

Одна из незаконных форм предпринимательства – осуществление деятельности без государственной регистрации. Под отсутствием регистрации понимается занятие предпринимательской деятельностью без регистрации в качестве предпринимателя без образования юридического лица, или когда лицо подало документы на государственную регистрацию предпринимательской деятельности и занимается ею до принятия решения по данному вопросу, либо тогда, когда лицо получило отказ в регистрации, но продолжает осуществлять предпринимательскую деятельность.

Документом, подтверждающим государственную регистрацию Индивидуального предпринимателя, является свидетельство о государственной регистрации.

Ответственность за незаконное предпринимательство предусмотрена статьей 171 «Незаконное предпринимательство» Уголовного кодекса РФ.

Так, в соответствии со статьей 171 УК РФ осуществление предпринимательской деятельности без регистрации или с нарушением правил регистрации, а равно представление в

орган, осуществляющий государственную регистрацию юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, документов, содержащих заведомо ложные сведения, либо осуществление предпринимательской деятельности без специального разрешения (лицензии) в случаях, когда такое разрешение (лицензия) обязательно, или с нарушением лицензионных требований и условий, если это деяние причинило крупный ущерб гражданам, организациям или государству либо сопряжено с извлечением дохода в крупном размере,

– наказывается штрафом в размере до трехсот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до двух лет, либо обязательными работами на срок от ста восьмидесяти до двухсот сорока часов, либо арестом на срок от четырех до шести месяцев.

То же деяние:

а) совершенное организованной группой;

б) сопряженное с извлечением дохода в особо крупном размере,

– наказывается штрафом в размере от ста тысяч до пятисот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до трех лет либо лишением свободы на срок до пяти лет со штрафом в размере до восьмидесяти тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до шести месяцев либо без такового.

Незарегистрированный предприниматель рискует заплатить еще и административный штраф. Он, правда, куда меньше уголовного – от 500 до 2000 руб. (п. 1 ст. 14.1 Кодекса РФ об административных правонарушениях). Гражданский кодекс оговаривает, что если у незарегистрированного предпринимателя возникнут споры с контрагентами, то для их разрешения все равно будут применять те нормы законодательства, которые регулируют деятельность предпринимателей. То же самое касается разногласий с налоговыми органами. Если они установят, что незарегистрированный коммерсант вел предпринимательскую деятельность, то на него будут распространяться все требования и правила Налогового кодекса, предусмотренные для предпринимателей.

Государственная регистрация ИНДИВИДУАЛЬНЫХ предпринимателей

2.1. Порядок государственной регистрации

Порядок государственной регистрации индивидуальных предпринимателей проводится в соответствии с Федеральным законом РФ от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ. Причем процедура регистрации индивидуальных предпринимателей максимально приближена к порядку регистрации юридических лиц. Она объединяет:

- государственную регистрацию предпринимателей;
- постановку их на учет в налоговых инспекциях в качестве налогоплательщиков;
- присвоение кодов по общероссийскому классификатору видов экономической деятельности;
- регистрацию во внебюджетных фондах в качестве страхователя.

Госрегистрацию физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей, а также государственную регистрацию крестьянских (фермерских) хозяйств осуществляют органы Федеральной налоговой службы.

Моментом государственной регистрации предпринимателя признается внесение регистрирующим органом записи о предпринимателе в Единый Государственный Реестр Индивидуальных предпринимателей – в ЕГРИП (п. 2 ст. 11 Закона № 129-ФЗ).

Несмотря на то, что нотариусы и адвокаты отнесены налоговым законодательством к индивидуальным предпринимателям, проходить государственную регистрацию им не нужно.

2.2. Реестр индивидуальных предпринимателей (ЕГРИП)

Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей (ЕГРИП) ведут налоговые органы. Правила ведения ЕГРИП установлены Правительством РФ в постановлении от 16 октября 2003 г. № 630.

2.2.1. Какие сведения содержит ЕГРИП

В ЕГРИП фиксируются сведения о получении гражданском статуса индивидуального предпринимателя, о прекращении им предпринимательской деятельности, об изменении ранее внесенных сведений и о документах, которые либо позволяют человеку заниматься индивидуальным бизнесом, либо лишают его этого права.

Перечень сведений об индивидуальном предпринимателе, которые содержатся в реестре, включает персональные данные предпринимателя (фамилия, имя и отчество; пол; дата и место рождения), сведения о гражданстве и месте жительства. Помимо этого ЕГРИП содержит данные о документах:

- удостоверяющих личность предпринимателя (паспорт, вид на жительство, удостоверение беженца в РФ и др.);
- подтверждающих факт внесения записи в ЕГРИП (свидетельство о регистрации);
- дающих право на осуществление лицензируемых видов деятельности (лицензии).

Обратите внимание: предпринимателю не нужно представлять в налоговые органы копии полученных лицензий и сообщать о прекращении их действия. Об этом позаботится лицензирующий орган. Все сведения о лицензиях, полученных индивидуальным предпринимателем, лицензирующий орган обязан передать в регистрирующий орган. Причем эти сведения он должен представить в течение 5 рабочих дней, считая со дня принятия решения о предоставлении лицензии, о ее переоформлении, о приостановлении действия, о возобновлении, об аннулировании лицензии.

Кроме того, в реестр вносится:

- идентификационный номер предпринимателя, дата постановки его на учет в налоговом органе;
- коды по Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности;
- номер и дата регистрации индивидуального предпринимателя в качестве страхователя в Пенсионном фонде, Фонде социального страхования, фонде обязательного медицинского страхования;
- сведения о банковских счетах предпринимателя.

В ЕГРИП записываются сведения и о прекращении деятельности гражданина в качестве индивидуального предпринимателя. В реестре указывается дата и способ прекращения деятельности.

После государственной регистрации индивидуального предпринимателя или внесения изменений в ЕГРИП налоговый орган обязан представить необходимую информацию в государственные органы (Федеральные органы исполнительной власти, МАП, МВД, КФМ, Госкомстат, Таможенные органы), внебюджетные фонды (Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования, фонд медицинского страхования) и органы местного самоуправления.

2.2.2. Записи в ЕГРИП

Записи в ЕГРИП вносятся на основании документов, которые гражданин представил при госрегистрации. При этом каждой записи присваивается государственный регистрационный номер и устанавливается дата ее внесения в ЕГРИП. Регистрационный номер записи о государственной регистрации физического лица в качестве предпринимателя является основным государственным регистрационным номером индивидуального предпринимателя и используется в качестве номера регистрационного дела этого предпринимателя.

Основной государственный регистрационный номер записи (ОГРНИП) используется во всех документах индивидуального предпринимателя, которые связаны с осуществлени-

ем им предпринимательской деятельности, наряду с фамилией, именем и отчеством.

Он состоит из 15 цифр. Первая цифра в номере записи о государственной регистрации индивидуального предпринимателя – 3. Вторая и третья цифры номера записи – это две последние цифры года внесения записи в ЕГРИП. Для тех предпринимателей, которые зарегистрированы в 2004 года, вторая и третья цифры – 04.

Четвертая и пятая цифры обозначают код региона, в котором индивидуальный предприниматель зарегистрирован. Например, для московских предпринимателей четвертая и пятая цифры – 77, а для предпринимателей Кировской области – 43.

Следующие девять цифр обозначают порядковый номер записи, внесенной в ЕГРИП в течение года. А последняя, пятнадцатая цифра, является просто контрольным числом: младший разряд остатка от деления предыдущего 14-значного числа на 13.

2.2.3. Какие сведения можно получить из ЕГРИП

Государственные реестры являются федеральными информационными ресурсами (п. 1 ст. 4 Закона № 129-ФЗ). Все сведения из реестров являются открытыми и общедоступными. Это означает, что, обратившись в регистрирующий орган, любой предприниматель или организация может получить об индивидуальных предпринимателях следующие данные:

- фамилию, имя, отчество;
- пол и гражданство;
- сведения о государственной регистрации;
- ИНН, дата постановки на налоговый учет и регистрации в качестве страхователя во внебюджетных фондах;
- сведения о наличии лицензий на те или иные виды деятельности;
- коды видов экономической деятельности, закрепленные за налогоплательщиком;
- реквизиты банковских счетов;
- данные о прекращении деятельности (дата, причины, способы).

Чтобы получить эти сведения, в налоговую инспекцию нужно направить запрос в произвольной форме и документ об оплате информации.

Правда, к ряду сведений доступ ограничен. Так, скажем, сведения о паспортных и других персональных данных граждан регистрирующий орган может предоставлять исключительно органам государственной власти и государственных внебюджетных фондов. Порядок выдачи и случаи, в которых такие сведения должны предоставляться, определяет Правительство РФ. Но если эти данные содержатся в учредительных документах юридического лица, то запрета на их представление нет.

Аналогичное правило действует и в отношении сведений о месте жительства индивидуальных предпринимателей. Эти сведения могут получить только граждане на основании запроса. Запрос составляется в произвольной форме с указанием паспортных данных и места жительства физического лица, делающего запрос. Запрос физическое лицо представляет в налоговые органы лично. При этом ему необходимо предъявить паспорт или иной документ, удостоверяющий личность. Сведения о месте жительства индивидуального предпринимателя оформляются в виде выписки из ЕГРИП по форме, которая указана в приложении № 6 постановления Правительства РФ от 16 октября 2003 г. № 630.

Вместе с тем предприниматель имеет право узнать, кто интересовался местом его жительства (п. 5 ст. 6 Закона № 129-ФЗ). Для этого он тоже должен обратиться с запросом в регистрирующий орган, который выдаст ему перечень лиц, интересовавшихся местом жительства предпринимателя.

Любое физическое лицо может обратиться в регистрирующие органы с просьбой сопоставить персональные данные индивидуального предпринимателя, содержащиеся в государственном реестре, с теми сведениями, которые изложены в запросе. Для этого физическое лицо вместе с запросом должно представить паспорт или иной документ, удостоверяющий его личность. По результатам проверки налоговые органы выдадут физическому лицу справку о соответствии или несоответствии указанных сведений.

Срок, в течение которого регистрирующий орган должен ответить на запрос и предоставить запрашиваемые сведения, не должен превышать 5 дней с момента получения запроса. А вот срочное представление сведений из ЕГРИП осуществляется не позднее рабочего дня, который следует за днем получения соответствующего запроса.

Сведения предоставляются налоговыми органами на платной основе. За однократное предоставление выписки из ЕГРИП, справки о соответствии или несоответствии, копии документа, содержащегося в ЕГРИП, и т. д. взимается плата в размере 150 000 руб. А в случае однократного представления обновленной информации придется заплатить 5000 руб. (п. 32 Правил ведения единого государственного реестра индивидуальных предпринимателей и предоставления содержащихся в нем сведений).

В некоторых случаях информация из реестров должна предоставляться бесплатно. Прежде всего, право на получение бесплатных сведений имеют государственно-властные структуры (милиция, суды и т.д.), а также государственные внебюджетные фонды. Кроме того, индивидуальный предприниматель может бесплатно получить сведения о себе и о тех физических лицах, которые интересовались его местом жительства.

В условиях, когда регистрация организаций и предпринимателей проводится ускоренно – без юридической экспертизы и регистрации учредительных документов, – сведения из реестров могут быть очень полезны. Они позволяют контрагентам сопоставить имеющиеся у них данные с теми, которые содержатся в ЕГРИП. В случае несовпадения сведений можно будет сделать соответствующие выводы о благонадежности партнеров по бизнесу.

2.3. Как пройти государственную регистрацию

Регистрация индивидуального предпринимателя построена по принципу «одного окна». Это значит, что гражданин представляет документы, необходимые для его регистрации в качестве предпринимателя, а регистрирующий орган самостоятельно проводит государственную регистрацию, осуществляет постановку на налоговый учет и регистрацию во внебюджетных фондах и органах статистики.

2.3.1. Какие нужны документы

ФНС России утвердила методические разъяснения для налогоплательщиков по заполнению документов, используемых при государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей. Они содержатся в приказе от 1 ноября 2004 г. № САЭ-3-09/16@. В этом документе определены общие требования к оформлению документов, перечень лиц, имеющих право быть заявителем при госрегистрации, а также порядок заполнения заявлений и приложений.

Для регистрации в качестве индивидуального предпринимателя гражданин должен представить пакет документов, в том числе:

- заявление о государственной регистрации;
- копию документа, удостоверяющего личность;
- квитанцию об оплате госпошлины.

В соответствии с пунктом 1 статьи 20 ГК РФ местом жительства признается место, где гражданин постоянно или преимущественно проживает.

Заявление о государственной регистрации составляется в одном экземпляре по форме Р21001. Она приведена в приложении 18 к постановлению Правительства РФ от 19 июня 2002 г. № 439 и состоит из Титульной части, Листа А и Листа Б.

В Титульной части индивидуальный предприниматель указывает сведения о себе, которые будут внесены в ЕГРИП:

- фамилия, имя, отчество,
- дата и место рождения,
- адрес по месту жительства, телефон,

- реквизиты документа, удостоверяющего личность,
- ИНН и т.д.

На листе А указываются коды видов экономической деятельности, которыми будет заниматься физическое лицо, регистрирующееся в качестве индивидуального предпринимателя. Они берутся из Общероссийского классификатора, утвержденного постановлением Госстандарта России от 6 ноября 2001 г. № 454-ст.

Классификатор ОКВЭД построен на основе европейского классификатора. Два последних знака отражают специфические российские особенности. Первые знаки кода вида экономической деятельности содержат более обобщенные, укрупненные группировки видов деятельности, последующие знаки – более конкретный вид деятельности.

Гражданин должен самостоятельно определиться с видами экономической деятельности, которыми он планирует заниматься. Классификатор ОКВЭД сложный и его применение требует определенных знаний и навыков. Для правильного выбора кода вида деятельности будущему предпринимателю необходимо изучить все разделы классификатора, включая пояснения к нему.

Коды записываются в том же формате, в котором они указаны в классификаторе, – двузначными цифровыми группами с точками между ними.

Если количество видов деятельности окажется больше 10, то гражданин заполняет два Листа А, больше 20 – третий лист А и т.д. Первыми необходимо указать виды экономической деятельности, которые являются основными.

В листе Б содержатся наименования документов, которые представил предприниматель на перерегистрацию. Его заполняют регистрирующие органы (п. 5 Требований) в двух экземплярах. Один экземпляр остается в регистрационном деле предпринимателя, а второй экземпляр выдается предпринимателю (или высылается по почте). В Расписке налоговый инспектор указывает дату получения документов и ставит свою подпись.

Заявление может быть составлено на бумажном носителе или в электронном виде.

Если гражданин составляет заявление на бумажном носителе, то бланк заявления заполняется от руки печатными буквами чернилами или шариковой ручкой синего или черного цвета. Кроме того, заявление может быть заполнено и распечатано с помощью компьютерной техники.

В тех разделах или пунктах заявления, которые будущий предприниматель не заполняет, нужно поставить прочерк. Подписывается заявление самим заявителем в присутствии нотариуса, так как верность подписи должна быть нотариально засвидетельствована. Кроме того, заявитель должен указать свои паспортные данные и свой ИНН (при его наличии).

Заявление нужно прошить и пронумеровать страницы. Количество страниц подтверждается подписью заявителя на обороте последнего листа на месте прошивки.

ПРИМЕР

Михайлов Игорь Борисович, проживающий в Московской области, решил заняться розничной торговлей продуктов питания и зарегистрироваться в качестве индивидуального предпринимателя.

Для этого он составил заявление по форме № Р21001.

Заявление было представлено в регистрационную палату. Игорь Борисович получил Расписку от регистрирующего органа в получении документов.

При государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя в регистрирующий орган представляется копия основного документа физического лица, регистрируемого в качестве индивидуального предпринимателя (в случае, если физическое лицо, регистрируемое в качестве индивидуального предпринимателя, является гражданином Российской Федерации).

И сразу возникает вопрос: какой документ считать основным документом физического лица? Паспорт гражданина РФ, только ли паспорт гражданина РФ? Указом Президента РФ от 13 марта 1997 г. № 232 «Об основном документе, удосто-

товеряющем личность гражданина РФ на территории РФ» было определено, что основным документом, удостоверяющим личность гражданина РФ на территории России, является паспорт гражданина Российской Федерации.

Обратимся к Федеральному Закону от 31 мая 2002 г. № 62-ФЗ «О гражданстве Российской Федерации». В статье 10 данного закона указано, что документом, удостоверяющим гражданство Российской Федерации, является паспорт гражданина Российской Федерации или иной основной документ, содержащие указание на гражданство лица. Виды основных документов, удостоверяющих личность гражданина Российской Федерации, определяются федеральным законом.

Таким образом, получаем, что основным документом гражданина РФ можно, безусловно, считать паспорт гражданина РФ. Но могут ли еще какие-то документы выступать в таком статусе? В соответствии с Указом Президента РФ от 21 декабря 1996 г. № 1752 «Об основных документах, удостоверяющих личность гражданина РФ за пределами РФ» основными документами, удостоверяющими личность гражданина Российской Федерации за пределами Российской Федерации, являются дипломатический паспорт, служебный паспорт и паспорт моряка (удостоверение личности моряка).

В Законе № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц индивидуальных предпринимателей» не указано, какой основной документ должен представляться, так как все перечисленные документы можно считать основными, так что формально можно пробовать регистрироваться, скажем, по паспорту моряка. Однако считаем, что на практике регистрирующий орган будет придерживаться позиции, что «на территории РФ основным документом является паспорт РФ, и будьте любезны, предоставить именно его и ничто другое».

В любом случае необходимо, чтобы в представленном документе содержались следующие данные:

- адрес места жительства физического лица, регистрируемого в качестве индивидуального предпринимателя;
- дату и место рождения физического лица в соответствии с законодательством Российской Федерации или международным договором Российской Федерации.

Если представленная копия документа, удостоверяющего личность гражданина, не содержит сведений о дате и месте его рождения, то потребуются представить еще и копию свидетельства о рождении.

Если представленная копия документа не содержит адресных данных, то придется представить подлинник или копию документа, подтверждающего эти сведения с точностью до номера дома и квартиры.

Обратите внимание: подлинность всех копий должен засвидетельствовать нотариус (п. 2 ст. 22.1 Закона № 129-ФЗ). В то же время расходов на услуги нотариуса можно избежать, если заявитель вместе с копией документов представит и их подлинники. Но для этого предпринимателю придется явиться в налоговую инспекцию лично, а не направлять документы по почте. После того, как работник налоговой инспекции сверит копию с данными подлинного документа, он вернет подлинник заявителю вместе с выдачей расписки о получении документов.

Иностранные граждане и лица без гражданства должны будут представить копии документов, которые в соответствии с российским законодательством или международным договором признаны документами, удостоверяющими личность.

В соответствии с разделом II Приложения № 2 к Приказу ФНС РФ от 1 ноября 2004 г. № САЭ-3-09/16@ иностранные граждане заполняют заявление на основании паспорта иностранного гражданина либо иного документа, установленного федеральным законом или признаваемого в соответствии с международным договором Российской Федерации в качестве документа, удостоверяющего личность иностранного гражданина; лица без гражданства – на основании вида на жительство или разрешения на временное проживание или иного документа, предусмотренного федеральным законом или признаваемого в соответствии с международным договором Российской Федерации в качестве документа, удостоверяющего личность лица без гражданства.

Мы уже говорили о том, что предпринимательской деятельностью может заниматься любой человек, достигший возраста 14 лет. В то же время подросток в период с 14 до 18 лет

считается несовершеннолетним, в возрасте от 16 до 18 лет обладает ограниченной дееспособностью – в полном объеме она наступит лишь с наступлением совершеннолетия.

Подросток, достигший 16 лет, может быть признан дееспособным по решению суда, по решению органов опеки и попечительства или в случае вступления в брак. При регистрации таких подростков в качестве индивидуального предпринимателя к заявлению необходимо приложить один из ниже перечисленных документов:

- копию свидетельства о браке;
- копию решения суда;
- копию решения органов опеки.

Подростки, достигшие возраста 14 лет, вправе совершать сделки (за исключением отдельных случаев) с письменного согласия своих законных представителей – родителей, усыновителей или попечителей (п. 2 ст. 26 Гражданского кодекса РФ).

Поэтому указанные несовершеннолетние граждане, которые регистрируются в качестве индивидуальных предпринимателей, дополнительно должны представить согласие родителей, усыновителя, попечителя на осуществление этими лицами соответствующей предпринимательской деятельности (подп. «з» п. 1 ст. 22.1 Закона № 129-ФЗ). Согласие должно быть удостоверено нотариально.

2.3.2. Куда и как нужно представлять документы

Подавать документы на государственную регистрацию гражданин должен в налоговую инспекцию по месту своего жительства (п. 3 ст. 8 Закона № 129-ФЗ).

Перечисленные документы гражданин может представить в налоговую инспекцию по месту жительства лично, через представителя или отправить по почте заказным письмом с объявленной ценностью.

Если заявитель представил в налоговую инспекцию необходимые документы лично, то в тот же день налоговики выдают заявителю расписку (Лист Б заявления о регистрации по форме № Р21001) в получении документов с указанием их перечня и даты получения. При этом один экземпляр остае-

ся в регистрационном деле индивидуального предпринимателя, второй экземпляр, заверенный подписью должностного лица, выдается (направляется) заявителю.

Если же гражданин отправил документы по почте, то письма высылаются налоговым органом в течение рабочего дня, который следует за днем получения документов, по адресу, указанному заявителем с уведомлением о вручении.

При наличии всех необходимых документов налоговый орган обязан зарегистрировать предпринимателя. Все представленные на государственную регистрацию документы подшиваются в регистрационное дело, которое будет являться частью ЕГРИП.

2.3.3. Срок регистрации

Сроки регистрации составляют пять рабочих дней с момента представления всех необходимых документов (п. 1 ст. 8 Закона № 129-ФЗ). А датой представления документов при госрегистрации является день их получения регистрирующим органом.

Таким образом, в течение пяти рабочих дней с момента получения документов налоговые органы должны принять решение о регистрации и сделать соответствующую запись в ЕГРИП. Через день с момента внесения записи в реестр налоговой выдают или направляют по почте Свидетельство о государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя. Оно оформляется по форме № 61001 (приложение № 22 к постановлению Правительства РФ от 19 июня 2002 г. № 439).

В соответствии с пунктом 3.1 статьи 11 Федерального закона № 129-ФЗ регистрирующий орган в срок не более чем пять рабочих дней с момента государственной регистрации представляет в порядке, установленном Правительством Российской Федерации, сведения, содержащиеся соответственно в едином государственном реестре юридических лиц, едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей, в государственные внебюджетные фонды для регистрации юридических лиц, индивидуальных предпринимателей в качестве страхователей.

2.4. По каким причинам гражданину могут отказать в регистрации

В пункте 1 статьи 23 перечислены все случаи, когда предпринимателю может быть отказано в государственной регистрации. Помимо случая непредставления всех необходимых документов либо представления их в ненадлежащий орган предпринимателю откажут в регистрации еще в трех случаях.

Во-первых, если предприниматель уже зарегистрирован в таком статусе. Это означает, что одновременно у одного предпринимателя не может быть двух свидетельств о регистрации.

Во-вторых, отказ последует, если не истек срок, на который приговор суда запретил гражданину заниматься предпринимательской деятельностью.

И, наконец, в третьих, регистрация не проводится, если не истек год с момента признания предпринимателя банкротом или с момента прекращения его деятельности в принудительном порядке.

В решении налогового органа указывается причина отказа в регистрации. Это решение выдается заявителю под расписку или направляется в адрес заявителя по почте заказным письмом с уведомлением не позднее следующего рабочего дня после его вынесения.

Обратите внимание: статья 25 Закона РФ № 129-ФЗ дает право налоговым органам обращаться в суд с требованием о прекращении деятельности физического лица в качестве предпринимателя. Такое заявление регистрирующие органы могут подать, если предприниматель допустил грубое или неоднократное нарушение правовых актов, которые регулируют государственную регистрацию. Например, на момент подачи заявления гражданин уже являлся индивидуальным предпринимателем и имел ИНН. Однако заявитель почему-то «забыл» о своей регистрации и не указал в заявлении ИНН.

При отказе в государственной регистрации представленные документы не возвращаются, а остаются в регистрирующем органе и образуют регистрационное дело об отказе.

2.5. Если у предпринимателя изменились персональные данные

Чтобы изменить сведения, зарегистрированные в Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей, индивидуальный предприниматель должен подать в регистрирующие органы специальное заявление и копии документов, на основании которых будут вноситься изменения в ЕГРИП.

Заявление составляется в одном экземпляре по форме № Р 24001, приведенной в приложении № 19 к постановлению Правительства РФ от 19 июня 2002 г. № 439. Оно состоит из Титульной части и одиннадцати приложений (листы с А по Л). На Титульном листе необходимо указать:

- старые данные предпринимателя (фамилию, имя, отчество, основной государственный регистрационный номер, дату регистрации, ИНН, контактный телефон).

Обратите внимание, что пункты 1.4, 1.5 заполняются в соответствии со Свидетельством о государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя (форма № Р61001) (для индивидуального предпринимателя, зарегистрированного после 1 января 2004 года) или Свидетельством о внесении в Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей записи об индивидуальном предпринимателе, зарегистрированном до 1 января 2004 г. (форма № Р67001);

- причину внесения изменений.

В Приложениях отражаются те изменения, которые произошли у предпринимателя. Следовательно, в них нужно указывать новые данные предпринимателя.

Лист А заполняется в том случае, если предприниматель поменял фамилию, имя, отчество. При изменении гражданства нужно заполнять лист Б, а при смене места жительства – лист В.

Листы Г, Д или Е заполняются при обмене документа, удостоверяющего личность. В них необходимо указать данные нового документа.

Несовершеннолетние предприниматели, у которых произошли изменения в основании приобретения дееспособнос-

ти, должны заполнить Лист Ж. Например, если при государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя несовершеннолетний представил согласие родителей на осуществление предпринимательской деятельности, а потом вступил в брак. В этом случае в Листе Ж он должен указать:

- новое основание приобретения дееспособности (обозначить значком «V» соответствующее основание);
- вид документа (Свидетельство о заключении брака);
- номер и дату выдачи этого документа;
- название органа, выдавшего документ (ЗАГС).

Возможно, что предприниматель стал заниматься новыми видами деятельности. В этом случае в Единый государственный реестр необходимо внести сведения об этих видах экономической деятельности. В Листе И предприниматель отразит наименование нового направления бизнеса и его код по ОКВЭД.

Если предприниматель перестал вести какую-либо деятельность, ему также необходимо внести соответствующие изменения в ЕГРИП. Для этого ему следует заполнить Лист К, указав наименование и код по ОКВЭД ненужных видов деятельности.

Обратите внимание: в первой строке этих листов указываются сведения по основному виду экономической деятельности:

- в листе И – в случае внесения его в ЕГРИП;
- в листе К – в случае исключения его из ЕГРИП.

Если изменения не касаются основного вида деятельности предпринимателя, то первые строки в листах И и К не заполняются.

Учтите, что одного листа И или К может оказаться недостаточно для указания всех новых или старых видов деятельности. Поэтому предприниматель заполняет по два указанных листа, если количество видов деятельности превышает 10, три листа, – если это количество больше 20.

Перечень копий документов, которые подтверждают изменение сведений об индивидуальном предпринимателе, ранее внесенных в ЕГРИП, указывается в листе Л.

Лист Л – это расписка регистрирующего органа в получении документов от предпринимателя. В нем указывается ко-

личество листов заявления и документа об уплате государственной пошлины, которые предприниматель представил для государственной регистрации прекращения деятельности в качестве индивидуального предпринимателя.

Лист Л заполняют регистрирующие органы в двух экземплярах. Один экземпляр остается в регистрационном деле предпринимателя, а второй экземпляр – выдается предпринимателю (или высылается по почте). В Расписке налоговый инспектор указывает дату получения документов и ставит свою подпись.

Заявление может быть составлено на бумажном носителе или в электронном виде.

Если предприниматель составляет заявление на бумажном носителе, то бланк заявления заполняется от руки печатными буквами чернилами или шариковой ручкой синего или черного цвета. Кроме того, заявление может быть заполнено и распечатано с помощью компьютерной техники.

В тех разделах или пунктах заявления, которые предприниматель не заполняет, нужно поставить прочерк. Так как верность подписи должна быть нотариально засвидетельствована, предприниматель должен подписать заявление в присутствии нотариуса.

Так как заявление содержит более одного листа, то его необходимо представлять в налоговый орган в прошитом, прошнурованном виде. Количество листов подтверждается подписью предпринимателя или нотариуса на обороте последнего листа на месте прошивки.

Предприниматель может представить заявление в регистрирующий орган лично или направить его заказным письмом с описью вложения.

ПРИМЕР

Маргарита Сергеевна Лебедева проживает в Северо-Западном округе г. Москвы (125373, г. Москва, ул. Окружная, д. 10 кв. 78). Она была зарегистрирована в качестве индивидуального предпринимателя Московской регистрационной палатой 20 сентября 2001 года (ИНН 773300200743).

В мае 2006 года Лебедева прошла перерегистрацию, и ей был присвоен ОГРНИП 304773369389215. В январе 2008 года она вышла замуж, взяла фамилию мужа (Гусева) и прописалась по месту жительства мужа (119526, г. Москва, проспект Вернадского, д. 105, к. 2, кв. 43; телефон 434-28-54). Кроме того, ей пришлось поменять паспорт (серия 45 02 № 167802 выдан 30 ноября 2004 года ОВД «Никулино-Тропарево» г. Москвы код подразделения 772-095). В связи с этими изменениями Маргарита Сергеевна составила Заявление о внесении изменений в ЕГРИП (см. ниже).

В январе 2009 года Маргарита Сергеевна лично представила в налоговую инспекцию № 33 СЗАО г. Москвы, в которой она состоит на учете, заявление о внесении изменений в государственный реестр, копию свидетельства о браке, ксерокопию нового паспорта с указанием нового места жительства. В тот же день налоговый инспектор принял у Маргариты Сергеевны документы и выдал ей соответствующую расписку (лист 3 формы № Р24001).

Налоговый орган регистрирует изменения в течение 5 дней с момента подачи документов. А еще через день налоговики должны выдать или направить по почте Свидетельство о внесении записи в Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей. Оно оформляется по форме № 60004 (приложение № 23 к постановлению Правительства РФ от 19 июня 2002 г. № 439).

Регистрация в налоговой инспекции, внебюджетных фондах и органах статистики

3.1. Постановка на налоговый учет

На основании сведений из ЕГРИП территориальные налоговые органы ФНС России осуществляют постановку предпринимателя на учет в налоговом органе по месту жительства (п. 6 постановления Правительства РФ от 19 июня 2002 г. № 439).

При постановке на учет налоговая инспекция присваивает предпринимателю идентификационный номер налогоплательщика (ИНН). Порядок присвоения ИНН физическим лицам утвержден приказом МНС России от 3 марта 2004 № БГ-3-09/178.

ИНН состоит из 12 цифр. Первые четыре знака обозначают код налогового органа, который присвоил ИНН предпринимателю. Следующие шесть цифр – это, собственно, порядковый номер записи о предпринимателе в территориальном разделе единого государственного реестра налогоплательщиков (ЕГРН) налогового органа, который осуществил постановку на учет. Последние два знака представляют собой контрольное число, которое рассчитывается по специальному алгоритму, установленному МНС РФ.

ИНН необходимо указывать во всех декларациях, отчетах, заявлениях и иных документах, подаваемых в налоговые органы (п. 7 ст. 84 Налогового кодекса РФ).

Вместе со Свидетельством о государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя налоговые органы будут выдавать (или высылать по почте):

– Свидетельство о постановке на учет в налоговом органе по месту жительства по форме № 09-2-2, приведенном в приложении № 8 к приказу МНС РФ № БГ-3-09/178;

– Уведомление о постановке на учет физического лица в налоговом органе по месту жительства по форме № 09-2-3.

Возможно, что на момент государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя гражданин уже имеет ИНН. Конечно же, второй идентификационный номер присваивать предпринимателю не будут. Поэтому одновременно со Свидетельством о государственной регистрации налоговый орган выдаст ему только Уведомление о постановке на учет.

В Единый государственный реестр (ЕГРИП) регистрирующие органы вносят идентификационный номер предпринимателя (ИНН) и дату его постановки на учет в налоговом органе на основании сведений из единого государственного реестра налогоплательщиков (ЕГРН).

Несмотря на то, что частные нотариусы и адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, отнесены налоговым законодательством к индивидуальным предпринимателям (ст. 11 Налогового кодекса РФ), на них не распространяется процедура государственной регистрации. Да и постановку на учет частных нотариусов и адвокатов в налоговых органах по месту их жительства осуществляют сами налоговые органы (п. 6 ст. 83 Налогового кодекса РФ) на основании сведений, которые им передают уполномоченные органы (органы юстиции и адвокатские палаты).

Напомним, что органы юстиции выдают лицензии на право нотариальной деятельности и наделяют нотариусов полномочиями. Согласно пункту 1 статьи 85 Налогового кодекса РФ они обязаны сообщать в налоговый орган по месту своего нахождения сведения о физических лицах:

– получивших лицензии на право нотариальной деятельности или назначенных на должность нотариуса, занимающегося частной практикой;

– освобожденных от должности нотариуса.

Причем сделать это они должны в течение 5 дней со дня издания соответствующего приказа.

На советы адвокатских палат субъектов РФ возложена передача сведений в налоговые органы по своему месту нахождению:

- об адвокатах, которые являются членами адвокатской палаты субъекта РФ,
- об избранной ими форме адвокатского образования,
- о принятых решениях о приостановлении, возобновлении или прекращении статуса адвоката (п. 2 ст. 85 Налогового кодекса РФ).

Предоставлять необходимые сведения они должны ежемесячно не позднее 30-го числа.

В течение пяти дней с момента поступления сведений от указанных выше органов налоговой выдают Свидетельство о постановке на учет (если гражданин не имел ранее ИНН) и Уведомление о постановке физического лица на налоговый учет.

Эти документы налоговой могут выдать вновь испеченному нотариусу или адвокату, учредившему адвокатский кабинет, или направить их по почте.

3.2. Единый государственный реестр налогоплательщиков (ЕГРН)

Как мы уже говорили, предпринимателю не надо подавать заявление о постановке на налоговый учет. Постановка на налоговый учет происходит путем регистрации предпринимателя в Едином государственном реестре налогоплательщиков (ЕГРН). Правила ведения ЕГРН утверждены постановлением Правительства РФ от 26 февраля 2004 г. № 110.

ЕГРН содержит информацию обо всех гражданах и организациях, поставленных на учет в налоговых органах. Также в реестр заносятся данные о том, каким недвижимым имуществом владеет то или иное физическое лицо (организация), сведения о выданных им лицензиях.

Реестр формируется территориальными налоговыми инспекциями и обобщается на федеральном уровне. Основные сведения поступают в реестр при первичной регистрации

предпринимателей и организаций. Документом, который подтверждает внесение записи в ЕГРН, является Уведомление о постановке на учет физического лица в налоговом органе по месту жительства по форме № 9-2-3.

Если в дальнейшем данные в ЕГРИП меняются, то автоматически обновляется и реестр налогоплательщиков.

Помимо данных, которые формируются при государственной регистрации предпринимателей, в ЕГРН заносится и дополнительная информация. В частности, из ОВД поступают данные об утрате или обмене паспортов, о регистрации граждан по месту жительства, о приобретении транспортных средств. Органы, которые производят регистрацию актов гражданского состояния, предоставляют данные о рождении и смерти граждан. Территориальные управления Минюста сообщают налоговикам о сделках с недвижимостью, лицензирующий орган – о выдаче или аннулировании лицензий, нотариусы – о зарегистрированных договорах дарения и правах на наследство и т.д.

Предприниматель может получить информацию о себе из ЕГРН совершенно бесплатно и любое количество раз. Для получения таких сведений предприниматель должен составить запрос в произвольной форме с обязательным указанием фамилии, имени, отчества, ИНН, реквизитов документа, удостоверяющего его личность (номер, дата выдачи, наименование органа, выдавшего документ). Каждый гражданин может бесплатно поставить в свой паспорт отметку о присвоении ИНН.

Что касается информации о других налогоплательщиках, то бесплатно она предоставляется только уполномоченным структурам: органам власти, судам, государственным внебюджетным органам и т.п.

3.3. Регистрация в органах статистики

После регистрации граждан в качестве индивидуального предпринимателя налоговые органы направляют сведения о нем в Государственный комитет РФ по статистике (п. 23 постановления Правительства РФ от 16 октября 2003 г. № 630).

Территориальные органы статистики должны в недельный срок присвоить предпринимателю коды, сообщить об этом налогоплательщикам. Данные о кодах, присвоенных предпринимателю, вносятся в ЕГРИП.

Помимо классификатора ОКВЭД для классификации предпринимателей им присваивается код ОКПО, который содержит 10 знаков. Этот код по своей сути является порядковым номером и остается неизменным на протяжении всей деятельности предпринимателя.

Ранее коды ОКВЭД, а также другие статистические коды присваивались предпринимателям органами государственной статистики и указывались в специальном информационном письме, которое статуправление передавало налогоплательщику. Эти письма необходимо было представлять в банк, внебюджетные фонды, Таможенный комитет и другие организации.

3.4. Регистрация во внебюджетных фондах

В течение 5 дней с момента регистрации предпринимателя регистрирующий орган должен направить сведения, содержащиеся в ЕГРИП, в государственные внебюджетные фонды для регистрации их в качестве страхователей (п. 3.1 ст. 11 Закона № 129-ФЗ).

После регистрации предпринимателей в качестве страхователей внебюджетный фонд сообщает в налоговые органы его регистрационный номер и дату регистрации в качестве страхователя (п. 4 ст. 5 Закона № 129-ФЗ). Эти данные налогоплательщики вносят в ЕГРИП и сообщают предпринимателю.

От Пенсионного фонда и Фонда медицинского страхования предприниматели получают свидетельства о постановке на учет. Регистрационный номер в ПФР, ФСС и ФОМС предприниматель должен указывать во всех документах, которые касаются расчетов с этими фондами.

В соответствии с пунктом 1 статьи 11 Федерального закона РФ от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пен-

сионном страховании» регистрация страхователей является обязательной и осуществляется в территориальных органах страховщика.

Регистрация физических лиц, зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей и самостоятельно уплачивающих страховые взносы в бюджет Пенсионного фонда Российской Федерации, осуществляется в пятидневный срок с момента представления в территориальные органы страховщика федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, сведений, содержащихся соответственно в едином государственном реестре юридических лиц, едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей и представляемых в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.

В соответствии со статьей 9.1 Закона РФ от 28 июня 1991 г. № 1499-1 «О медицинском страховании граждан в Российской Федерации» регистрация страхователей при обязательном медицинском страховании осуществляется в территориальных фондах обязательного медицинского страхования.

Регистрация индивидуальных предпринимателей осуществляется в пятидневный срок с момента представления в территориальные фонды обязательного медицинского страхования налоговой инспекцией сведений, содержащихся в ЕГРИП. Так сказано в пункте 7 Правил регистрации страхователей в территориальном фонде ОМС при обязательном медицинском страховании (утверждены постановлением Правительства от 15 сентября 2005 г. № 570).

Обратите внимание: частные нотариусы и адвокаты регистрируются в ПФР и ФОМС самостоятельно (ст. 11 Федерального закона от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в РФ», ст. 9.1 Закона РФ от 28 июня 1991 г. № 1499-1 «О медицинском страховании граждан в РФ»). Для этого они должны обратиться во внебюджетные фонды по месту жительства (частные нотариусы – по месту осуществления своей деятельности). На это им отводится срок 30 дней со дня получения лицензии на право нотариальной деятельности или со дня выдачи удостоверения адвоката.

В органы Пенсионного фонда и Фонда обязательного медицинского страхования частным нотариусам необходимо представить:

- заявление о регистрации в качестве страхователя;
- копию лицензии на право нотариальной деятельности;
- копию паспорта или другого документа, удостоверяющего личность;
- копию Свидетельства о постановке на учет в налоговых органах.

Адвокатам достаточно представить:

- заявление о регистрации в качестве страхователя;
- копию удостоверения адвоката;
- копию паспорта или другого документа, удостоверяющего личность.

3.5. Если у предпринимателя изменились персональные данные

Все изменения, которые вносятся в ЕГРИП, передаются в налоговую инспекцию, внебюджетные фонды и органы статистики по месту жительства предпринимателя.

Даже если предприниматель меняет место жительства, то ему не придется идти в налоговую инспекцию (подп. «в» п. 2 ст. 3 Федерального закона от 23 декабря 2003 г. № 185-ФЗ). Информирование налоговиков о переезде индивидуального предпринимателя на новое место жительства – это целиком и полностью забота государственных органов, которые ведают соответствующими вопросами.

Предположим, индивидуальный предприниматель сменил место прописки. В этом случае органы внутренних дел должны проинформировать об этом налоговые органы. Последние же должны сами провести постановку ПБОЮЛа на учет в другой инспекции на основании полученных данных.

После внесения в ЕГРИП соответствующей записи налоговый орган перешлет регистрационное дело предпринимателя по новому месту жительства. А предпринимателю остается

только дожидаться официального уведомления о свершившемся факте.

Уведомление составляется налоговыми органами по форме № 9-2-5, указанной в приложении № 11 приказа МНС России № БГ-3-09/178. Датой снятия с учета по старому месту жительства и датой постановки на учет по новому месту жительства является день внесения в ЕГРИП записи об изменении места жительства предпринимателя. При изменении места жительства предпринимателя, а также при изменении в сведениях о нем ИНН не меняется.

3.6. Ответственность за осуществление предпринимательской деятельности без государственной регистрации, а также уклонение от постановки на учет в налоговом органе

Если гражданин занимается предпринимательством без государственной регистрации, то он может быть привлечен к ответственности по статье 14.1 Кодекса РФ об административных правонарушениях. За такое деяние предусмотрен штраф в размере от 500 до 2000 руб.

На первый взгляд немного, но это если не учитывать наказания, «припасенные» для таких любителей Налоговым кодексом РФ. Ведь, не зарегистрировавшись в качестве ПБО-ЮЛ, не осуществишь и постановку на налоговый учет.

Законодательство Российской Федерации о налогах и сборах состоит из Налогового кодекса РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах. Налоговый кодекс РФ дает понятие налогового правонарушения (ст. 106 НК РФ) и устанавливает основания, порядок и меры налоговой ответственности.

Привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предус-

мотренной законами Российской Федерации. Так что очень даже возможно быть одновременно привлеченным к административной, налоговой и другой ответственности.

ПРИМЕР

Михайлов А.Д. осуществлял предпринимательскую деятельность без государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя и без постановки на налоговый учет. Его можно привлечь к административной ответственности в соответствии с КоАП РФ и ответственности за совершение налогового правонарушения в соответствии с Налоговым кодексом РФ.

Перечень налоговых правонарушений и мер ответственности за их совершение содержится в главе 16 Налогового кодекса РФ. Меры ответственности за уклонение от постановки на учет в налоговом органе оговорены в статье 117 Налогового кодекса РФ.

Уклонением от постановки на налоговый учет Налоговый кодекс РФ называет ситуацию, когда налогоплательщик осуществляет предпринимательскую деятельность без постановки на учет в налоговом органе. Ведение такой деятельности влечет взыскание штрафа в размере десяти процентов от доходов, полученных в течение указанного времени в результате такой деятельности, но не менее двадцати тысяч рублей.

ПРИМЕР

Предприниматель Иванов А.А., не дожидаясь окончания госрегистрации, совершил сделку, доход от которой составил 8000 руб. Уже после совершения сделки была осуществлена госрегистрация индивидуального предпринимателя и постановка на налоговый учет. В этом случае 10 процентов от 8000 руб. составят 800 руб. Это меньше 20 000 руб. Поэтому штраф, наложенный на Иванова за совершение налогового правонаруше-

ния, будет равен 20 000 руб. А в случае привлечения предпринимателя еще и к административной ответственности, ему придется заплатить от 500 до 2000 руб.

Но подготовительный этап занимает приличное время и непросто сразу получить какой-либо доход. Означает ли, что в такой ситуации при отсутствии дохода, лицо, не ставшее на налоговый учет, ничего не будет платить?

Под ведением деятельности следует понимать осуществление индивидуальным предпринимателем любых операций, даже если они не принесли ему доход. Следовательно, вне зависимости от того, есть доход или нет дохода, такому лицу придется уплатить как минимум 20 000 руб.

ПРИМЕР

Петров А.В. – ПБОЮЛ, зарегистрированный 5 июля, заключил 1 июля договор аренды помещения. На налоговый учет он был поставлен 5 июля. Следовательно, предприниматель до момента регистрации в инспекции вел деятельность. Поэтому штраф, наложенный на Петрова, составит 20 000 руб.

В то же время уж если возникла такая ситуация, то, может быть, и не стоит спешить платить. Дело в следующем. При осуществлении деятельности индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе более трех месяцев влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов доходов, полученных в период деятельности без постановки на учет более 90 дней.

ПРИМЕР

ПБОЮЛ, не пройдя процедуру государственной регистрации, осуществлял предпринимательскую деятельность. Срок, в течение которого предприниматель работал без постановки на

налоговый учет, превысил 3 месяца. За этот период он получил доход в сумме 80 000 руб. Размер штрафа составит:
 $80\,000 \text{ руб.} \times 20\% : 100\% = 16\,000 \text{ руб.}$

Вроде бы получается, что чем больше срок, в течение которого предприниматель не вставал на учет, тем больше штраф. Но это только на первый взгляд. В результате технической ошибки разработчиков Кодекса возникает парадоксальная ситуация: за уклонение от постановки на налоговый учет в течение трех месяцев при отсутствии дохода предприятие уплатит штраф не менее 20 000 руб. А уклонение от постановки на налоговый учет более трех месяцев «обойдется» предприятию бесплатно, так как минимальная сумма штрафа при этом отсутствует.

ПРИМЕР

Предприниматель, не пройдя процедуру государственной регистрации, осуществлял предпринимательскую деятельность, но дохода за данный период не получил.

Штраф при постановке на налоговый учет в течение трех месяцев с момента начала деятельности должен составить 10 процентов от доходов, полученных в течение указанного времени в результате такой деятельности, но не менее 20 000 руб. В связи с отсутствием доходов штраф будет равен 20 000 руб.

Если же заявление о постановке будет подано в срок, превышающий 90 дней, то штраф должен составить 20 процентов доходов, полученных в период деятельности без постановки на учет более 90 дней. В связи с отсутствием дохода штраф будет равен нулю.

Это мы рассмотрели административную и налоговую ответственности. Но есть еще один вид ответственности, без преувеличения его можно назвать самым убедительным. Это уголовная ответственность.

Обратимся к Уголовному кодексу РФ, а именно статье 171 «Незаконное предпринимательство». Данные меры ответственности очень серьезны, чтобы можно было их привести полностью. Цитируем Кодекс.

Осуществление предпринимательской деятельности без регистрации или с нарушением правил регистрации, а равно представление в орган, осуществляющий государственную регистрацию юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, документов, содержащих заведомо ложные сведения, либо осуществление предпринимательской деятельности без специального разрешения (лицензии) в случаях, когда такое разрешение (лицензия) обязательно, или с нарушением лицензионных требований и условий, если это деяние причинило крупный ущерб гражданам, организациям или государству либо сопряжено с извлечением дохода в крупном размере, –наказывается штрафом в размере до трехсот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до двух лет, либо обязательными работами на срок от ста восьмидесяти до двухсот сорока часов, либо арестом на срок от четырех до шести месяцев.

То же деяние:

а) совершенное организованной группой;

б) сопряженное с извлечением дохода в особо крупном размере, –

наказывается штрафом в размере от ста тысяч до пятисот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до трех лет либо лишением свободы на срок до пяти лет со штрафом в размере до восьмидесяти тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до шести месяцев либо без такового.

То же деяние, совершенное организованной группой, сопряженное с извлечением дохода в особо крупном размере, наказывается штрафом в размере от ста тысяч до пятисот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до трех лет либо лишением свободы на срок до пяти лет со штрафом в размере до восьмидесяти тысяч рублей или в размере заработной платы

или иного дохода осужденного за период до шести месяцев либо без такового.

Но при применении норм статьи 171 УК РФ возникает вопрос, что понимать под «доходом». Или доход – это все, что получено от реализации продукции, или доход – это полученная выручка за минусом затрат, связанных с реализацией товара.

В Постановлении Пленума Верховного Суда РФ от 18 ноября 2004 г. № 23 в п. 12 высказана следующая позиция: «под доходом в статье 171 УК РФ следует понимать выручку от реализации товаров (работ, услуг) за период осуществления незаконной предпринимательской деятельности без вычета произведенных лицом расходов, связанных с осуществлением незаконной предпринимательской деятельности».

Глава 4

Открытие счетов, лицензирование и сертификация

4.1. Открытие счетов

Индивидуальный предприниматель, прошедший государственную регистрацию, может открыть в банке расчетный (текущий) и иные счета по договору банковского счета. На них зачисляются и с них могут расходоваться денежные средства индивидуальных предпринимателей (ст. 11 Налогового кодекса РФ).

Открыть счета в банке абсолютно несложно, хотя и здесь есть свои особенности, с которыми стоит ознакомиться. На основании пункта 1 статьи 86 Налогового кодекса РФ банки открывают счета индивидуальным предпринимателям только при предъявлении свидетельства о постановке на учет в налоговом органе.

Открыв расчетный счет без свидетельства о постановке на учет в налоговом органе, банк подвергнется штрафу в размере 20 000 руб. (ст. 132 Налогового кодекса РФ).

Обращаем ваше внимание, что в соответствии с пунктом 4 статьи 5 Федерального закона РФ от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» сведения о банковских счетах индивидуальных предпринимателей представляются в налоговый орган банками в порядке, установленном Правительством РФ не позднее пяти дней со дня открытия текущих (расчетных) счетов индивидуальными предпринимателями.

Но сообщение банком указанных сведений не освобождает индивидуального предпринимателя от самостоятельного

сообщения аналогичных сведений. Его обязанность письменно сообщать в налоговый орган по месту жительства об открытии счетов в десятидневный срок, предусмотрена пунктом 2 статьи 23 Налогового кодекса РФ.

Транзитные валютные, депозитные и ссудные счета не обладают признаками счетов, предусмотренных пунктом 2 статьи 11 Налогового кодекса РФ, эти счета не открываются на основании банковского счета и имеют специальное целевое использование.

Учитывая изложенное, требование статьи 86 НК РФ о сообщении банками, а равно и индивидуальными предпринимателями, налоговым органам об открытии счетов не распространяется на депозитные и ссудные счета.

4.1.1. Какие документы необходимы для открытия банковского счета

Банковское и валютное законодательство разрешает предпринимателям открывать любое количество счетов (расчетных, текущих, депозитных и т. д.) в любой валюте. Для этого необходимо предъявить в банк:

- заявление на открытие счета, подписанное ПБОЮЛ;
- копию свидетельства о государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя;
- копию свидетельства о постановке на учет в налоговом органе;
- приказ о назначении главного бухгалтера, если данное должностное лицо будет иметь право подписи платежных документов;
- нотариально заверенная карточка с образцом подписи и оттиском печати.

Форма банковской карточки приведена в приложении к Инструкции ЦБ РФ от 14 сентября 2006 г. № 28-И. Бланк карточки выдается работником банка, в котором предприниматель открывает расчетный счет. Карточка заполняется в одном экземпляре как вручную, так и на печатной машинке или

компьютере. На лицевой стороне карточки указываются сведения о предпринимателе.

Поля лицевой стороны карточки заполняются в следующем порядке:

В поле «Владелец счета»:

Клиент – юридическое лицо указывает полное наименование в соответствии со своими учредительными документами. В случае открытия счета юридическому лицу для совершения операций его филиалом, представительством указывается полное наименование юридического лица в соответствии с его учредительными документами и после запятой – полное наименование обособленного подразделения в соответствии с утвержденным юридическим лицом положением об обособленном подразделении;

Клиент – физическое лицо указывает полностью свои фамилию, имя, отчество (при наличии), дату рождения, реквизиты документа, удостоверяющего личность;

Клиент – индивидуальный предприниматель указывает полностью свои фамилию, имя, отчество (при наличии), дату рождения, реквизиты документа, удостоверяющего личность, а также указывает: «индивидуальный предприниматель»;

Клиент – физическое лицо, занимающееся в установленном законодательством порядке частной практикой, указывает полностью свои фамилию, имя, отчество (при наличии), дату рождения, реквизиты документа, удостоверяющего личность, а также указывает вид деятельности (например, адвокат, нотариус).

В поле «Место нахождения (место жительства)»:

Клиент – юридическое лицо указывает адрес постоянно действующего исполнительного органа, место нахождения филиала, представительства;

Клиент – физическое лицо, индивидуальный предприниматель указывает адрес фактического места жительства (пребывания);

Клиент – физическое лицо, занимающееся в установленном законодательством порядке частной практикой, указывает место осуществления своей деятельности либо адрес фактического места жительства (пребывания).

В поле «тел. №» клиент указывает номер телефона. Допустимо указание нескольких телефонных номеров клиента.

В поле «Банк» клиент указывает полное наименование кредитной организации (филиала) или подразделения расчетной сети Банка России, в котором открывается банковский счет.

В поле «Отметка банка» после присвоения счету соответствующего номера главным бухгалтером или его заместителем либо другим лицом, которому право внесения записи об открытии клиенту счета в Книге регистрации открытых счетов предоставлено распорядительным документом банка, проставляется собственноручная подпись и дата (цифрами), начиная с которой используется карточка.

В поле «Прочие отметки» банком могут указываться сведения о представлении временных карточек, о периоде времени, в течение которого они действуют, о случаях их замены, порядок и периодичность выдачи выписок из счета, а также иная информация, необходимая банку.

Поля оборотной стороны карточки заполняются в следующем порядке:

В поле «Сокращенное наименование владельца счета»:

Клиент – юридическое лицо указывает свое сокращенное наименование в соответствии с его учредительными документами либо сокращенное наименование филиала, представительства юридического лица в соответствии с утвержденным юридическим лицом положением о филиале, представительстве. При отсутствии сокращенного наименования указывается полное наименование клиента – юридического лица (филиала, представительства);

Клиент – физическое лицо указывает полностью свои фамилию, имя, отчество (при наличии);

Клиент – индивидуальный предприниматель указывает полностью свои фамилию, имя, отчество (при наличии), а также указывает: «индивидуальный предприниматель»;

Клиент – физическое лицо, занимающееся в установленном законодательством порядке частной практикой, указывает полностью свои фамилию, имя, отчество (при наличии), а также указывает вид деятельности (например, адвокат, нотариус).

В поле «№ банковского счета» после внесения записи об открытии клиенту счета в Книге регистрации открытых счетов главный бухгалтер, его заместитель либо другое лицо, которому предоставлено право внесения записи об открытии клиенту счета в Книге регистрации открытых счетов, проставляет присвоенный номер банковского счета.

В поле «Фамилия, имя, отчество» указываются полностью фамилия, имя, отчество (при наличии) лиц, наделенных правами первой или второй подписи.

В поле «Образец подписи» лица, наделенные правами первой или второй подписи, проставляют напротив своей фамилии собственноручную подпись.

В поле «Срок полномочий» банк указывает срок полномочий лиц, устанавливаемый на основании учредительных документов, распорядительного акта клиента либо выданной им доверенности.

В поле «Дата заполнения» клиент указывает число, месяц и год оформления карточки.

В поле «Подпись клиента» проставляется:

– собственноручная подпись руководителя клиента – юридического лица, или лица исполняющего его обязанности, который в соответствии с законом и учредительными документами осуществляет представительство без доверенности;

– собственноручная подпись лица, являющегося представителем клиента, действующим на основании доверенности на открытие счета. Одновременно в этом поле указывается номер (при наличии) и дата соответствующей доверенности;

– собственноручная подпись клиента – физического лица, клиента – индивидуального предпринимателя либо клиента – физического лица, занимающегося в установленном законодательством порядке частной практикой.

В случае если полномочия единоличного исполнительного органа клиента переданы в порядке, установленном законодательством Российской Федерации управляющей организации или управляющему, в поле «Подпись клиента» проставляется подпись управляющего (руководителя управляющей организации).

В поле «Образец оттиска печати» клиенты – юридические лица, индивидуальные предприниматели, физические лица, занимающиеся в установленном законодательством порядке частной практикой (при наличии печати), проставляют образец оттиска печати.

Оттиск печати, проставляемый на карточке, должен быть четким.

В случае если законодательством иностранного государства не установлена обязанность наличия печати, юридическое лицо, созданное на территории указанного государства, вправе не проставлять оттиск печати, указав в поле «Образец оттиска печати», что печать отсутствует.

Клиенты – физические лица поле «Образец оттиска печати» не заполняют.

В поле «Место для удостоверительной надписи о свидетельствовании подлинности подписей» удостоверительная надпись совершается нотариусом в соответствии с требованиями, установленными законодательством Российской Федерации. Уполномоченное лицо полностью указывает свою должность, фамилию и инициалы, фамилию и инициалы лица (лиц), подписи которых совершаются в его присутствии, указывает дату (цифрами) и проставляет собственноручную подпись с приложением печати (штампа) банка, определенной для этих целей распорядительным актом банка.

В поле «Выданы денежные чеки» банк указывает дату выдачи и номера выданных кредитной организацией (филиалом) или подразделением расчетной сети Банка России клиентам денежных чеков.

4.1.2. Сообщаем в налоговую инспекцию об открытии счета

Когда же все необходимые документы будут представлены в банк, и счет будет открыт, банк обязан сообщить об открытии или закрытии счета индивидуального предпринимателя в налоговый орган по месту их учета в пятидневный срок со дня его соответствующего открытия или закрытия. За несоблюдение этого требования Налоговый кодекс предусмо-

трел штрафные санкции для банка (ст. 132 Налогового кодекса РФ).

Такая же обязанность сообщить в налоговый орган об открытии расчетного счета предусмотрена и для самих налогоплательщиков (п. 2 ст. 23 Налогового кодекса РФ). За нарушение указанного срока статьей 118 Налогового кодекса РФ предусмотрена ответственность в виде взыскания штрафа в сумме 5000 руб. Сообщить об открытии (закрытии) счета индивидуальный предприниматель должен в течение семи дней с момента открытия счета.

Индивидуальные предприниматели должны в десятидневный срок письменно сообщать об открытии или закрытии расчетного счета на бланке установленной формы (№ С-09-1). Эта форма приведена в приложении № 1 к приказу ФНС России от 17 января 2008 г. № ММ-3-09/11@.

4.1.3. Ответственность за нарушение сроков

Нарушение предпринимателем срока представления в налоговый орган информации об открытии или закрытии им счета в каком-либо банке влечет взыскание штрафа в размере 5000 руб. (ст. 118 Налогового кодекса РФ). Банк же за аналогичное нарушение оштрафуют на 20 000 руб. (ст. 132 Налогового кодекса РФ).

Кроме того, для предпринимателей предусмотрена и административная ответственность по статье 15.4 Кодекса РФ об административных правонарушениях. Сумма административного штрафа составляет от 1000 до 2000 руб. Важно твердо знать, что мера ответственности предусмотрена лишь за нарушение срока, установленного Налоговым кодексом РФ, а не за нарушение формы такого сообщения.

Обратимся к арбитражной практике. При рассмотрении аналогичного дела суд установил, что налогоплательщик представил информацию об открытии расчетного счета налоговому органу в день его открытия. Однако сведения о расчетном счете были указаны в заявлениях на выдачу патента и о переводе на упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, а не в специально предусмотренном бланке. Та-

ким образом, срок представления указанной информации налогоплательщиком нарушен не был. Суд, принимая решение в пользу налогоплательщика, указал, что при таких обстоятельствах несоблюдение формы сообщения об открытии счета не может стать основанием для привлечения к ответственности в соответствии со статьей 118 Налогового кодекса РФ (постановление ФАС Северо-Западного округа от 1 августа 2000 г. № А05-1985/00-119/4).

Однако суды выносят и совершенно противоположенные решения. Правда, и ситуация сложилась несколько иная. Речь идет, в частности, о постановлении ФАС Московского округа от 4 декабря 2003 г. по делу № КА-А40/9831-03.

Индивидуальный предприниматель исполнил требование законодательства об извещении налогового органа об открытии расчетного счета в банке, указав его номер на титульном листе книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, полученной предпринимателем в налоговом органе и заверенной сотрудником отдела декларирования.

Суд посчитал, что доказательств письменного сообщения предпринимателем налоговому органу об открытии им счета в банке нет. Запись, произведенная предпринимателем на титульном листе книги учета доходов и расходов, не может свидетельствовать об исполнении им установленной законом обязанности извещения налогового органа об открытии счета в банке. Поскольку ведение книги учета доходов и расходов – это самостоятельная обязанность налогоплательщика, установленная пунктом 1 статьи 346.24 Налогового кодекса РФ.

Штамп налоговой инспекции на титульном листе книги учета доходов и расходов, а также подпись сотрудника налогового органа свидетельствуют о выдаче предпринимателю данной книги для осуществления им своих обязанностей налогоплательщика, предусмотренных статьей 346.24 Налогового кодекса РФ.

Правовых оснований считать произведенную в данной книге запись о расчетном счете исполнением обязанности налогоплательщика, установленной пунктом 2 статьи 23 Налогового кодекса РФ, у суда не имелось.

Исходя из конкретных обстоятельств данного дела, учитывая, что ответчик, обратившись в налоговую инспекцию за получением книги учета доходов и расходов и указав на ее титульном листе номер расчетного счета в банке, добросовестно заблуждался относительно надлежащего исполнения им обязанности по письменному сообщению налоговому органу сведений об открытии счета в банке. Он ошибочно полагал, что данным действием установленная Законом обязанность им исполнена. Суд уменьшил размер штрафа, подлежащий взысканию с предпринимателя, с 5000 руб. до 100 руб.

Исходя из анализа материалов данного дела, становится ясным, что извещение об открытии расчетного счета, пусть и поданное не по установленной форме, должно хотя бы оставаться у налогового органа. И в этом случае суд, возможно, посчитает обязанность об извещении об открытии расчетного счета исполненной.

4.2. Лицензирование отдельных видов деятельности

В ряде случаев помимо государственной регистрации, постановки на налоговый учет и открытия счета предпринимателю не обойтись без дополнительного специального разрешения. Речь идет о лицензии. Дело в том, что статьей 49 Гражданского кодекса РФ установлено, что на осуществление отдельных видов деятельности, перечень которых определяется законом, требуется специальное разрешение (лицензия).

Право юридического лица осуществлять деятельность, на занятие которой необходимо получение лицензии, возникает с момента получения такой лицензии или в указанный в ней срок и прекращается по истечении срока ее действия, если иное не установлено законом. В свою очередь пунктом 3 статьи 23 Гражданского кодекса РФ оговорено, что к деятельности индивидуальных предпринимателей, применяются правила Гражданского кодекса РФ, регулирующие деятельность юридических лиц, являющихся коммерческими организаци-

< , E " ; ; " , E= - E= "
 ' ? - F < . " & ; , J OK <
 ; < < - E < * &=
 - D * ; F < (D ;).
 J A < D ; " " E= <
 * , - < " D ; < , &= E ' <
 - < J * .
 % < ? < - D ; < ' '
 * E@ ; " 8 ' 2001 . R 128 « D
 ; * E= < * » . %
 * @ 2 L " D ; < ... - D * ; F
 ' ? " " < * - &<;
 * &> D ; E= & @ ' @ ,
 E D ; ' > ? ' * ' -
 - > , D ; ' E@ < * ... <
 * , ' ? " @
 "@ D &' < - ' D ; .
 - E > ? @ - * < * , '
 ? " E= &> < - ' D ; ,
 A < * 17 " R 128 .
 # < - ' < D ; J OK A - *
 &= E@ & " ' > ? @ '
 E@ . H & E " E - < * , A
 E * < - - , " @ - < < "
 D ; ' > ? - " .
 % - * &= E= " = < :
 ... ; < - D ; " ; C
 ' , > , A * , E= " ,
 ' < > ? * ' * - - < Q
 ... D ; ' @ < * , " E@ '
 * E@ - - * ' ? < * Q
 ... " - < * ' @ D
 A " ' * - - < (
 - M < ' , " - < ;
 ') Q
 ... " - < * - " " < D
 ; ' (- M < '
 ' , " - < ; ') Q

- документ, подтверждающий уплату лицензионного сбора за рассмотрение лицензирующим органом заявления о предоставлении лицензии;
- сведения о квалификации работника-соискателя лицензии.

Кроме того, Закон № 128-ФЗ дает право помимо указанных документов в положениях о лицензировании конкретных видов деятельности предусматривать условие о представлении иных документов, наличие которых при осуществлении конкретного вида деятельности установлено соответствующими федеральными законами, а также иными нормативными правовыми актами, принятие которых предусмотрено соответствующими федеральными законами. В то же время не допускается требовать от соискателя лицензии представления документов, не предусмотренных Законом № 128-ФЗ и иными федеральными законами.

За рассмотрение заявления о выдаче лицензии, а также за ее представление и выдачу взимается лицензионный сбор. Срок действия лицензии не может быть менее пяти лет. По истечении этого времени срок действия лицензии может быть продлен по заявлению лицензиата.

Лицо, занимающееся лицензируемой деятельностью, без специального разрешения может быть привлечено к административной и уголовной ответственности.

Административная ответственность за осуществление лицензируемой деятельности без наличия лицензии предусмотрена различными статьями Кодекса РФ об административных правонарушениях. Так, например, в соответствии со статьей 6.2 Кодекса занятие частной медицинской практикой или частной фармацевтической деятельностью лицом, не имеющим лицензии на эти виды деятельности, влечет наложение административного штрафа в размере от 2000 до 2500 руб.

А статьей 14.1 Кодекса РФ об административных правонарушениях предусмотрена ответственность за осуществление предпринимательской деятельности без специального разрешения (лицензии). Наказание за такое правонарушение предусмотрено в размере от 4000 до 5000 руб. с конфиска-

цией изготовленной продукции, орудий производства и сырья или без таковой.

Нарушение условий, предусмотренных лицензией, также наказуемо. Ведение бизнеса с нарушением этих условий, грозит административным штрафом в размере от 3000 до 4000 руб. (п. 3 ст. 14.1 Кодекса РФ об административных правонарушениях).

К подобным нарушениям относятся:

- несоблюдение условий, предъявляемых к выпускаемой и реализуемой продукции;
- несоблюдение технических требований к осуществлению лицензируемого вида деятельности;
- осуществление деятельности за пределами территории, указанной в лицензии;
- иные нарушения.

За предпринимательство без лицензии бизнесмен может быть привлечен и к уголовной ответственности. Но только в том случае, если его действия повлекли за собой крупный ущерб гражданам, организациям или государству либо было связано с извлечением дохода в крупном размере (статья 171 Уголовного кодекса РФ).

4.3. Сертификация товаров, работ, услуг

Помимо лицензирования необходимо выполнить требования законодательства о сертификации продукции и услуг. Правовые основы обязательной и добровольной сертификации продукции, услуг и иных объектов регулируются Федеральным законом от 27 декабря 2002 г. № 184-ФЗ «О техническом регулировании».

Заявителями закон называет физические или юридические лица, осуществляющие обязательное подтверждение соответствия. Под декларированием соответствия закон понимает форму подтверждения соответствия продукции требованиям технических регламентов. В соответствии со статьей 2 Закона № 184-ФЗ декларация о соответствии – документ,

удостоверяющий соответствие выпускаемой в обращение продукции требованиям технических регламентов; сертификация – форма осуществляемого органом по сертификации подтверждения соответствия объектов требованиям технических регламентов, положениям стандартов или условиям договоров; сертификат соответствия – документ, удостоверяющий соответствие объекта требованиям технических регламентов, положениям стандартов или условиям договоров.

Подтверждение соответствия на территории России может носить как добровольный, так и обязательный характер. Добровольное подтверждение соответствия осуществляется в форме добровольной сертификации.

А обязательное подтверждение соответствия осуществляется в формах:

- принятия декларации о соответствии (далее – декларирование соответствия);
- обязательной сертификации.

Обязательное подтверждение соответствия проводится только в случаях, установленных соответствующим техническим регламентом, и исключительно на соответствие требованиям технического регламента (ст. 23 Закона № 184-ФЗ). Объектом обязательного подтверждения соответствия может стать только продукция, выпускаемая в обращение на территории России.

Закон придает равную юридическую силу декларации о соответствии и сертификату соответствия независимо от схем обязательного подтверждения.

Пункт 2 статьи 28 Закона № 184-ФЗ к обязанностям заявителя относит обеспечение соответствия продукции требованиям технических регламентов и выпуск в обращение продукции, подлежащей обязательному подтверждению соответствия, только после осуществления такого подтверждения соответствия и прочее.

Для того чтобы определить, подлежат ли конкретные товары обязательной сертификации, необходимо руководствоваться постановлением Правительства РФ от 13 августа 1997 г. № 1013, которым утвержден Перечень товаров, подлежащих обязательной сертификации.

Закон не запрещает при наличии нескольких аккредитованных органов по сертификации обращаться в любой из них, поскольку подобные услуги являются платной и достаточно хлопотной процедурой. Выбор аккредитованного органа сертификации по желанию заявителя может способствовать более быстрому и дешевому проведению сертификации, что немаловажно.

Например, некоторые органы сертификации на местах запрашивают для рассмотрения документы общим числом до 28 позиций, в число которых входят такие как заявка на проведение сертификации услуги (работы) в системе сертификации ГОСТ Р, приложение к заявке на сертификацию услуг, анкета-вопросник (приложение к заявке на проведение сертификации услуг торговли), устав, свидетельство о государственной регистрации предприятия (предпринимателя), заключение ЦГСЭН, журнал регистрации проверок, инструкция по охране труда, график проведения инструктажа, а также другие документы, не предусмотренные законодательством.

А если еще учесть, что стоимость самой услуги в зависимости от сложности работ может достигать 4500 руб., то становится ясно, что очередное благое начинание государственных органов превращается в тяжелое, а зачастую непосильное бремя для предпринимателей. Поэтому для многих ПБОЮЛ расходы на сертификацию оказываются не по карману.

Но, несмотря на сложности, которые таит в себе сертификация, пройти ее все-таки необходимо. Ведь речь идет о жизни и здоровье наших сограждан, а кроме того, статья 19.19 Кодекса РФ об административных правонарушениях устанавливает административную ответственность за нарушение правил обязательной сертификации.

Так, реализация сертифицированной продукции, не отвечающей требованиям нормативных документов, на соответствие которым она сертифицирована, либо реализация сертифицированной продукции без сертификата и знака соответствия или без указания в сопроводительной технической документации сведений о сертификации, или о нормативных документах, которым должна соответствовать указанная продукция, а также недоведение этих сведений до потребителя

(покупателя, заказчика), а равно представление недостоверных результатов испытаний продукции либо необоснованная выдача сертификата соответствия (декларации о соответствии) на продукцию, подлежащую обязательной сертификации, влечет наложение административного штрафа в размере от 500 до 1000 руб.

В то же время за отсутствие обязательной сертификации лицо может быть привлечено к ответственности и по другим статьям Кодекса РФ об административных правонарушениях. В частности, в соответствии с пунктом 5 статьи 20.4 Кодекса продажа продукции или оказание услуг, подлежащих обязательной сертификации в области пожарной безопасности, без сертификата соответствия – влечет наложение административного штрафа в размере от 1000 до 2000 руб.

4.4. Санитарно-эпидемиологическая экспертиза продукции

Не менее важной процедурой, чем сертификация, является гигиеническая оценка продукции. Ее цель – обеспечение санитарно-эпидемиологического благополучия населения, предотвращение поступления на потребительский рынок страны опасной для человека продукции.

Порядок проведения санитарно-эпидемиологической экспертизы продукции, перечень продукции, подлежащей санитарно-эпидемиологической экспертизе, устанавливает приказ Роспотребнадзора от 19 июля 2007 г. № 224 «О санитарно-эпидемиологических экспертизах, обследованиях, исследованиях, испытаниях и токсикологических, гигиенических и иных видах оценок».

Основаниями для проведения санитарно-эпидемиологических экспертиз, обследований, исследований, испытаний и токсикологических, гигиенических и иных видов оценок могут быть:

– предписания главных государственных санитарных врачей или их заместителей, выдаваемые на основании под-

пункта 4 пункта 1 статьи 51 Федерального закона от 30.03.1999 № 52-ФЗ «О санитарно-эпидемиологическом благополучии населения»;

– определения, вынесенные должностными лицами в соответствии с Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях;

– заявления граждан, индивидуальных предпринимателей, юридических лиц о проведении санитарно-эпидемиологических экспертиз.

Санитарно-эпидемиологические экспертизы, обследования, исследования, испытания и токсикологические, гигиенические и иные виды оценок в целях государственного санитарно-эпидемиологического надзора, лицензирования, социально-гигиенического мониторинга, – проводятся без взимания платы на основании предписаний и определений, указанных в п. 4 настоящего Порядка.

В иных случаях санитарно-эпидемиологические экспертизы, обследования, исследования, испытания и токсикологические, гигиенические и иные виды оценок могут проводиться по заявлениям граждан, индивидуальных предпринимателей, юридических лиц, органов государственной власти о проведении санитарно-эпидемиологических экспертиз на договорной основе.

Срок проведения санитарно-эпидемиологических экспертиз по заявлению гражданина, индивидуального предпринимателя, юридического лица определяется в зависимости от вида и объема исследований конкретного вида продукции, вида деятельности, работ, услуг и не может превышать двух месяцев.

При проведении санитарно-эпидемиологических экспертиз, обследований, исследований, испытаний и токсикологических, гигиенических и иных видов оценок необходимо руководствоваться техническими регламентами, государственными санитарно-эпидемиологическими правилами и нормативами и использовать методы, методики выполнения измерений и типы средств измерений, утвержденные в установленном порядке.

Результаты санитарно-эпидемиологических экспертиз, обследований, исследований, испытаний и токсикологичес-

ких, гигиенических и иных видов оценок оформляются в виде экспертного заключения, акта обследования, протокола исследований (испытаний).

Санитарно-эпидемиологическая экспертиза включает:

- проведение экспертизы представленных документов;
- проведение лабораторных и инструментальных исследований и испытаний;
- обследование объекта (при санитарно-эпидемиологической экспертизе объектов).

Для проведения санитарно-эпидемиологической экспертизы продукции представляются следующие документы:

Для отечественной продукции:

– нормативные и/или технические документы (технические условия, технологические инструкции, рецептуры, стандарты организаций и др.) на продукцию, согласованные в установленном порядке, или нормативные и/или технические документы (технические условия, технологические инструкции, рецептуры и др.), ранее не согласованные, по которым предполагается изготавливать продукцию;

– санитарно-эпидемиологическое заключение о соответствии технических документов требованиям государственных санитарно-эпидемиологических правил и нормативов (при наличии);

– санитарно-эпидемиологическое заключение о соответствии условий производства требованиям государственных санитарно-эпидемиологических правил и нормативов (в случаях, предусмотренных законодательством в области обеспечения санитарно-эпидемиологического благополучия населения);

– протоколы исследований (испытаний) продукции (при их наличии);

– образцы продукции, необходимые для санитарно-эпидемиологической экспертизы;

– потребительская (или тарная) этикетка или их макеты;

– акт отбора образцов продукции, поступившей на санитарно-эпидемиологическую экспертизу;

– выписка из Единого государственного реестра юридических лиц или Единого государственного реестра индивидуальных предпринимателей.

Для импортной продукции:

- документы организации-изготовителя, по которым осуществляется изготовление импортной продукции;
- документы, выданные уполномоченными органами страны происхождения продукции, подтверждающие ее безопасность для человека;
- протоколы испытаний (исследований) продукции (при их наличии);
- образцы продукции в количестве, необходимом для санитарно-эпидемиологической экспертизы;
- акт отбора образцов продукции, поступившей на санитарно-эпидемиологическую экспертизу;
- потребительская (или тарная) этикетка или их макеты;
- техническое описание продукции с указанием условий применения (использования), другие нормативные и технические документы о составе и условиях применения;
- контракт (договор) или сведения о контракте (договоре) на поставку продукции (при необходимости).

Документы на иностранных языках, предоставляемые для цели проведения санитарно-эпидемиологической экспертизы, должны быть переведены на русский язык, копии документов и их переводы должны быть заверены в установленном порядке.

Для проведения санитарно-эпидемиологической экспертизы проектной документации представляются заявление и проектная документация с ее обоснованием.

Для проведения санитарно-эпидемиологической экспертизы видов деятельности (работ, услуг) представляются заявление о проведении санитарно-эпидемиологической экспертизы или иные основания, указанные в п. 4 настоящего Порядка, правоустанавливающие документы или их копии.

Действия (бездействие) должностных лиц при оформлении санитарно-эпидемиологических заключений могут быть обжалованы в вышестоящий орган государственного санитарно-эпидемиологического надзора, главному государственному санитарному врачу или в суд.

Жалобы относительно санитарно-эпидемиологических экспертиз, обследований, исследований, испытаний и токсич-

кологических, гигиенических и иных видов оценок разрешаются в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

И вновь говоря об обязанностях, нельзя не сказать об ответственности за их неисполнение. Административным правонарушениям, посягающим на здоровье, санитарно-эпидемиологическое благополучие населения и общественную нравственность, посвящена глава 6 Кодекса РФ об административных правонарушениях.

В соответствии со статьей 6.3 Кодекса РФ об административных правонарушениях нарушение действующих санитарных правил и гигиенических нормативов, невыполнение санитарно-гигиенических и противоэпидемических мероприятий предпринимателю грозит предупреждением или наложением административного штрафа в размере от 500 до 1000 руб.

Особо жесткие требования и наказание за их нарушение предусмотрены для организаций питания населения в специально оборудованных местах (столовых, ресторанах, кафе, барах и других местах), в том числе при приготовлении пищи и напитков, их хранении и реализации населению. За нарушение санитарно-эпидемиологических требований эти организации будут оштрафованы в размере от 2000 до 3000 руб.

А вот нарушение санитарно-эпидемиологических правил, повлекшее по неосторожности массовое заболевание или отравление людей, приводит в действие уже нормы Уголовного кодекса РФ. В соответствии со статьей 236 Уголовного кодекса РФ виновный будет оштрафован в размере до 80 000 руб. или в размере заработной платы, или иного дохода осужденного за период до полугода. Или же его могут лишить права занимать определенные должности, или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет либо отправить на обязательные работы на срок до ста восьмидесяти часов, либо на исправительные работы на срок до одного года. А могут и ограничить свободу до трех лет.

То же деяние, повлекшее по неосторожности смерть человека, наказывается обязательными работами на срок от ста восьмидесяти до двухсот сорока часов либо исправительными работами на срок от шести месяцев до двух лет, либо ограни-

чением свободы на срок до пяти лет, либо лишением свободы на тот же срок.

Уголовный кодекс РФ предусмотрел ответственность и за производство, хранение, перевозку либо сбыт товаров и продукции, выполнение работ или оказание услуг, не отвечающих требованиям безопасности (ст. 238 Уголовного кодекса РФ).

4.5. Обязательные медицинские осмотры

В соответствии со статьей 11 Федерального закона РФ от 30 апреля 1999 г. № 52-ФЗ «О санитарно-эпидемиологическом благополучии населения» индивидуальные предприниматели в соответствии с осуществляемой ими деятельностью обязаны:

- выполнять требования санитарного законодательства, а также постановлений, предписаний и санитарно-эпидемиологических заключений чиновников, осуществляющих государственный санитарно-эпидемиологический надзор;

- разрабатывать и проводить санитарно-противоэпидемические (профилактические) мероприятия;

- обеспечивать безопасность для здоровья человека выполняемых работ и оказываемых услуг, а также продукции производственно-технического назначения, пищевых продуктов и товаров для личных и бытовых нужд при их производстве, транспортировке, хранении, реализации;

- осуществлять производственный контроль, в том числе посредством проведения лабораторных исследований и испытаний, за соблюдением санитарных правил и проведением санитарно-противоэпидемических (профилактических) мероприятий при выполнении работ и оказании услуг, а также при производстве, транспортировке, хранении и реализации продукции;

- проводить работы по обоснованию безопасности для человека новых видов продукции и технологии ее производства, критериев безопасности и (или) безвредности факторов среды обитания и разрабатывать методы контроля за факторами среды обитания;

– своевременно информировать население, органы местного самоуправления, органы, осуществляющие государственный санитарно-эпидемиологический надзор, об аварийных ситуациях, остановках производства, о нарушениях технологических процессов, создающих угрозу санитарно-эпидемиологическому благополучию населения;

– иметь в наличии официально изданные санитарные правила, методы и методики контроля факторов среды обитания;

– осуществлять гигиеническое обучение работников.

Одной из форм исполнения требований вышеуказанного закона являются обязательные медицинские осмотры. Обязанность проходить медицинские осмотры установлена статьей 34 Закона № 52-ФЗ.

В соответствии со статьей 34 указанного Закона в целях предупреждения возникновения и распространения инфекционных заболеваний, массовых неинфекционных заболеваний (отравлений) и профессиональных заболеваний работники отдельных профессий, производств и организаций при выполнении своих трудовых обязанностей обязаны проходить предварительные, при поступлении на работу, и периодические профилактические медицинские осмотры (далее – медицинские осмотры).

В случае необходимости на основании предложений органов, осуществляющих государственный санитарно-эпидемиологический надзор, решениями органов государственной власти субъектов Российской Федерации или органов местного самоуправления в отдельных организациях (цехах, лабораториях и иных структурных подразделениях) могут вводиться дополнительные показания к проведению медицинских осмотров сотрудников. В частности, индивидуальные предприниматели обязаны создавать условия, необходимые для своевременного прохождения медицинских осмотров работниками.

Работники, отказывающиеся от прохождения медицинских осмотров, к работе не допускаются.

Результаты медицинских осмотров вносятся в личные медицинские книжки и учитываются лечебно-профилактическими организациями государственной и муниципальной систем здравоохранения, а также органами государственного санитарно-эпидемиологического надзора.

Порядок проведения обязательных медицинских осмотров, учета, ведения отчетности и выдачи работникам личных медицинских книжек определяется федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным проводить государственный санитарно-эпидемиологический надзор. Минздравсоцразвития своим приказом № 83 от 16 августа 2004 года утвердил «Перечень вредных и (или) опасных производственных факторов и работ, при выполнении которых проводятся предварительные и периодические медицинские осмотры (обследования), и порядок проведения этих осмотров (обследований)».

Приказом Роспотребнадзора от 20 мая 2005 г. № 402 «О личной медицинской книжке и санитарном паспорте» утверждена форма личной медицинской книжки для работников отдельных профессий, производств и организаций, деятельность которых связана с производством, хранением, транспортировкой и реализацией пищевых продуктов и питьевой воды, воспитанием и обучением детей, коммунальным и бытовым обслуживанием населения.

Постановлением Правительства Москвы от 28.12.1999 г. № 1228 «Об обязательных периодических медицинских осмотрах и гигиенической аттестации» в целях соблюдения норм Закона № 52-ФЗ «О санитарно-эпидемиологическом благополучии населения» был утвержден перечень профессий, производств, работники которых проходят обязательные предварительные и периодические медицинские осмотры.

В соответствии со статьей 6.3 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях нарушение действующих санитарных правил и гигиенических нормативов, невыполнение санитарно-гигиенических и противоэпидемических мероприятий, – влечет предупреждение или наложение административного штрафа на граждан в размере от ста до пятисот рублей; на должностных лиц – от пятисот до одной тысячи рублей; на лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, – от пятисот до одной тысячи рублей или административное приостановление деятельности на срок до девяноста суток; на юридических лиц – от десяти тысяч до двадцати тысяч рублей или административное приостановление деятельности на срок до девяноста суток.

Как приобрести и зарегистрировать ККТ

Принимать наличные деньги от населения или от юридических лиц за проданные товары, работы, услуги предприниматель может только с применением контрольно-кассовой техники. Это значит, что в момент оплаты товара (работ, услуг) наличными денежными средствами предприниматель должен выдать покупателю кассовый чек, отпечатанный на контрольно-кассовой технике. Об этом говорится в Федеральном законе от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ.

В соответствии с пунктом 2 статьи 2 вышеуказанного Закона индивидуальные предприниматели в соответствии с порядком, определяемым Правительством Российской Федерации, могут осуществлять наличные денежные расчеты и (или) расчеты с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники в случае оказания услуг населению при условии выдачи ими соответствующих бланков строгой отчетности.

В соответствии с пунктом 4 Постановления Пленума ВАС РФ от 31 июля 2003 г. № 16 «О некоторых вопросах практики применения административной ответственности, предусмотренной статьей 14.5 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях, за неприменение контрольно-кассовых машин» порядок расчетов с индивидуальными предпринимателями приравнивается к порядку расчетов с населением, поскольку население и индивидуальные предприниматели – это граждане.

Под ККТ в Законе № 54-ФЗ понимается техника, которая используется при осуществлении наличных денежных

расчетов или расчетов с использованием платежных карт. Помимо контрольно-кассовых машин, оснащенных фискальной памятью, к контрольно-кассовой технике относятся электронно-вычислительные машины и программно-технические комплексы. Вся контрольно-кассовая техника должна иметь в своем составе общие элементы, например, денежный ящик, блок клавиатуры, оперативное запоминающее устройство, блок фискальной памяти, печатающее устройство и т.д.

5.1. Как выбрать ККТ

Приобретая ККТ, необходимо учесть требования, предъявляемые к ней Законом № 54-ФЗ, а именно:

1. Модель ККТ, которую использует предприниматель, должна быть внесена в Государственный реестр (ст. 3 Закона № 54-ФЗ). Этот реестр утвержден приказом Минпрора России от 6 марта 2007 г. № 105.

2. Техника должна иметь фискальную память и эксплуатироваться в фискальном режиме.

3. Техника должна быть исправна, опломбирована в установленном порядке.

4. Техника должна быть зарегистрирована в налоговых органах по месту учета индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика.

Учтите, что существуют различные виды кассовых аппаратов:

- автономная ККТ;
- пассивная системная ККТ;
- активная системная ККТ;
- фискальный регистратор.

Автономной называется ККТ с ограниченными функциональными возможностями. Расширить эти возможности можно лишь, подключив дополнительные устройства ввода-вывода. Они управляются размещенными в контрольно-кассовой машине программами. К автономным относятся и пор-

тативные ККТ, работающие и без постоянного подключения к электросети.

Пассивную системную ККТ можно использовать как автономную «кассу», то есть включить в работу компьютерно-кассовой системы. При этом управление этой системой ведется с компьютера, а не с ККТ.

А вот если включить в компьютерно-кассовую систему активную системную ККТ, то управлять системой можно с ККТ. В то же время активную системную ККТ можно использовать и как пассивную системную, и как автономную ККТ. К таким машинам относится также POS-терминал ККТ с фискальной памятью. Она обладает возможностями персонального компьютера по вводу-выводу, хранению, обработке и отображению информации.

Существует ККТ, которая может работать только в составе компьютерно-кассовой системы, получая данные через каналы связи. Это – фискальный регистратор (ФР). Иногда их называют кассовыми модулями, имея в виду их подключение к центральной кассовой машине компьютерно-кассовой системы.

Каждая модель ККТ предназначена для определенной сферы деятельности: торговли, сферы услуг, торговли нефтепродуктами, для отелей и ресторанов. В то же время такие активные системные модели ККТ, как ЭКР 4101 2Ф, IBM 4694 с фискальным принтером, IPC GRS-38001 СПФ, подойдут для любого бизнеса.

Общей особенностью для ККТ, внесенных в Перечень, является наличие у них фискальной памяти. Она служит инструментом контроля налоговых органов за проведенными операциями с использованием ККТ. Доступ к фискальной памяти имеют только сотрудники центров технического обслуживания ККТ, знающие специальный код, зарегистрированный налоговыми органами.

5.2. Приобретение ККТ

5.2.1. Покупка ККТ у генерального поставщика

Генеральным поставщиком ККТ является юридическое лицо, которое организует продажу, техническое обслуживание и ремонт определенных моделей. Генеральные поставщики на договорной основе создают сеть продавцов и центров технического обслуживания (далее – ЦТО). Они координируют и контролируют их деятельность, несут ответственность за несоответствие поставляемых ККТ эталонным образцам.

Эталонный образец ККТ – это образец модели ККТ, включенный в Государственный реестр, прошедший технические испытания, сертификацию и хранящийся в лаборатории эталонных образцов.

Если кассовый аппарат соответствует эталонному образцу, то поставщик устанавливает на ККТ специальный знак в виде объемной голограммы, который используется как средство визуального контроля. Это установлено пунктом 7 приложения к письму Госналогслужбы России от 16 мая 1995 г. № ЮБ-6-14/276 (Положения о порядке продажи, технического обслуживания и ремонта ККТ в РФ, утвержденного решением ГМЭК по ККМ от 6 марта 1995 г. протокол 2/18-95).

Голограммы генеральных поставщиков устанавливаются ими при продаже ККТ или при передаче ее в аренду индивидуальным предпринимателям. Они необходимы для того, чтобы:

- не допустить проникновения на российский рынок ККТ, не включенной в Государственный реестр ККТ;
- защитить интересы производителей, поставщиков и пользователей ККТ;
- повысить ответственность генеральных поставщиков за соответствие этих машин их эталонным образцам, а ЦТО – за качество обслуживания;
- повысить эффективность проводимых налоговыми органами проверок за соблюдением российского законодательства о ККТ.

Список генеральных поставщиков утверждается решением ГМЭК по контрольно-кассовым машинам. В нем помимо

реквизитов заявителей и генеральных поставщиков (адрес, телефон, факс, Ф.И.О. руководителя) указываются конкретные модели кассовых аппаратов, реализуемых данным поставщиком.

Таким образом, если вы приобретаете ККТ у генерального поставщика, то с вами сразу же будет заключен договор с ЦТО на техническое обслуживание кассового аппарата. Заключение предпринимателем такого договора станет первым шагом к использованию ККТ. На центры технического обслуживания ККТ возлагаются, в частности, обязанности по вводу контрольно-кассовой техники в эксплуатацию, в том числе:

- предпродажную подготовку;
- расконсервацию;
- регулировку;
- наладку и входной контроль функциональных характеристик;
- устранение обнаруженных неисправностей;
- установление средств визуального контроля ЦТО, удостоверяющего исправность конкретной ККТ.

Приобретая контрольно-кассовую технику, обязательно проверьте наличие технического паспорта и паспорта версии.

5.2.2. Приобретение ККТ в специализированной организации

В большинстве случаев индивидуальные предприниматели покупают ККТ в простой торговой фирме, которая в свою очередь приобретает аппараты у генеральных поставщиков. В этом случае вам придется везти приобретенный аппарат в ЦТО. Обратите внимание, что торговые фирмы имеют право продавать ККТ только в те регионы, где имеются ЦТО, и с которыми у них заключены договоры о принятии их на техническое обслуживание и ремонт аппаратов соответствующих моделей. Поэтому продавцы должны оказать содействие покупателю в заключении с ЦТО договора о техническом обслуживании и ремонте ККТ.

Перед заключением договора о техническом обслуживании специалисты ЦТО проверяют оригиналы паспортов, по-

лученных от продавца, а также исправность самого аппарата. Также они ставят в техпаспорт отметку, подтверждающую, что фискальная память данного ККТ соответствует эталонным образцам, то есть нужного типа.

Кассовый аппарат, который вы собираетесь использовать, должен быть снабжен еще одной специальной голограммой: «Сервисное обслуживание». На нем указывается год введения ККТ в эксплуатацию и постановки ее на техническое обслуживание. Такую голограмму необходимо приобрести в ЦТО: специалисты центра наклеят ее на вашу ККТ. Договор с ЦТО заключается на год. То есть каждый год предпринимателю придется вновь проходить всю эту процедуру и покупать голограмму.

5.2.3. Приобретение ККТ, бывшей в употреблении

Приобрести кассовый аппарат можно и у владельца (организации или индивидуального предпринимателя), который уже не использует ККТ. В этом случае продажа производится через ЦТО, где аппарат поставлен на техническое обслуживание, или через продавца ККТ. Для продажи необходима отметка налогового органа о снятии ККТ с учета по месту предыдущей регистрации. При этом паспорт версии ККТ не меняется, а к нему просто оформляется дополнительный лист. Форма такого листа приведена в приложении № 8 к решению ГМЭК по ККМ от 18 апреля 2002 г., протокол 2/67-2002.

5.3. Как зарегистрировать ККТ в налоговых органах

Использовать кассовый аппарат можно только после того, как он пройдет регистрацию в налоговых органах. Как зарегистрировать ККТ, разъяснено в Положении о регистрации и применении контрольно-кассовой техники, используемой организациями и индивидуальными предпринимателями, утвержденном Постановлением Правительства РФ от 23 июля 2007 г. № 470.

Чтобы зарегистрировать ККТ, предпринимателю необходимо представить в налоговую инспекцию по месту своего жительства следующие документы:

1. Заявление о регистрации ККТ.
2. Оригинал и копию технического паспорта ККТ.
3. Оригинал и копию паспорта версии ККТ.
4. Договор на техническое обслуживание ККТ в ЦТО (оригинал и копию).

5. Журнал кассира-операциониста. Имеется в виду журнал по форме № КМ-4, который входит в унифицированные формы первичной учетной документации по учету денежных расчетов с населением при осуществлении торговых операций с применением ККМ (утвержден постановлением Госкомстата России от 25 декабря 1998 г. № 132). Страницы журнала нужно предварительно пронумеровать, сам журнал прошнуровать, заверить печатью организации, а также подписью индивидуального предпринимателя.

Если приобретен аппарат, бывший в эксплуатации, то вместе с перечисленными документами представляется копия старой регистрационной карточки с отметкой о снятии его с учета в предыдущей налоговой инспекции.

Некоторые налоговые инспекции требуют при регистрации ККТ и другие документы. Например, копию свидетельства о государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя, свидетельство о постановке на учет в налоговом органе, документ, удостоверяющий личность предпринимателя. Эти документы лучше иметь при себе, чем спорить с налоговиками.

При разъездной торговле дополнительно к указанным документам нужно приложить копию разрешения на торговлю.

5.3.1. Проверка документов и работоспособности ККТ

Получив документы, налоговики в течение пяти дней обязаны зарегистрировать кассовый аппарат. Причем за эти же дни инспектор, который занимается регистрацией ККТ, должен встретиться с вами и проверить ваш аппарат. В большинстве налоговых инспекций установлены приемные дни,

когда предприниматель может привезти машину для проверки. Впрочем, иногда налоговики сами приезжают туда, где установлены ККТ. Например, регистрируют громоздкие аппараты – скажем, POS-терминалы.

В процедуре регистрации участвует сотрудник отдела регистрации ККТ налоговой инспекции, специально вызванный специалист ЦТО и представитель организации. Налоговый инспектор просматривает представленные для регистрации ККТ документы, проверяет достоверность изложенных в заявлении данных. Специалист ЦТО проверяет исправность и работоспособность аппарата, осуществляет программирование печати кассового чека ККТ. На нем должны печататься:

- фамилия индивидуального предпринимателя-владельца ККТ;
- его ИНН;
- заводской номер ККТ;
- порядковый номер чека;
- дата и время покупки;
- стоимость покупки.

Обратите внимание на одну особенность. Если в кассовом чеке вместо фамилии предпринимателя будет указана торговая марка, например, магазин «Ягодка», то такой чек недействителен. Именно такую позицию занимают налоговики при проведении проверок, а также специалисты Минфина (письмо от 5 января 2004 г. № 16-00-17/2). В этом случае к предпринимателю будут применены штрафные санкции за продажу товаров, оказание услуг или выполнение работ без применения кассового аппарата (ст. 14.5 Кодекса РФ об административных правонарушениях). Эту позицию подтверждают и судьи (постановление ФАС Поволжского округа от 17 января 2008 г. № А12-10206/07).

5.3.2. Фискализация новой ККТ

Затем проводится так называемая фискализация новой ККТ. Ведь кассовый аппарат приобретен в нерабочем (нефискальном) режиме. В том режиме функционируют все элементы ККТ, включая накопление данных по продажам, формиро-

вание и печать отчетов. При этом режиме остается незадействованной функция регистрации сменных отчетов в фискальной памяти получения фискального отчета. Нефискальный режим используется для проверки работоспособности ККТ. Его можно использовать и в учебных целях. При оформлении покупки информация «Нефискальный» или «Нефискальная операция» на чеке печатается отдельной строкой.

Фискальный режим работы ККТ обеспечивает регистрацию фискальных данных о ККТ и операциях, выполненных на ней, в фискальной памяти.

Даже если вы купили подержанную ККТ, процедуру фискализации вам все же придется пройти. Она проводится в специальном режиме, который доступен только налоговому инспектору. В процессе фискализации вводятся следующие реквизиты:

- заводской номер ККТ;
- регистрационный номер ККТ;
- идентификационный номер налогоплательщика (ИНН);
- дата проведения фискализации;
- пароль доступа к ККТ.

Затем к делу приступает налоговый инспектор. Он устанавливает цифровой пароль, который защищает фискальную память от взлома. Этот пароль известен только налоговому инспектору. Потом специалист ЦТО опечатывает машину, ставя свою пломбу. Дату опломбирования и сведения оттиска клейма записывают в журнал формы № КМ-8, который вы должны приобрести в ЦТО. После этого в техпаспорте ККТ в разделе «Ввод в эксплуатацию» специалист ЦТО расписывается и указывает номер своего удостоверения и оттиск пломбира.

Далее начинаются испытания кассовой машины. Пробирают условную сумму и проверяют, правильно ли на чеке отпечатались реквизиты. Затем снимают итоговый отчет за смену или итоги дня. А налоговый инспектор вводит тот самый секретный пароль и снимает пробный отчет фискальной памяти.

Убедившись в исправности ККТ, правильности написания всех реквизитов индивидуального предпринимателя на чеке, нормальной работе блока фискальной памяти, инспек-

тор прилагает к заявлению кассовый чек, а также итоговый и фискальный отчеты.

Когда фискализация закончена, налоговый присваивает ККТ номер и делает запись в книге учета ККТ, которую ведут налоговые органы. Затем сотрудник налоговой инспекции заверяет журнал кассира-операциониста (форма № КМ-4) своей подписью, ставит в нем печать налоговой инспекции и записывает дату фискализации. Журналу присваивается регистрационный номер вашего кассового аппарата.

Обратите внимание: днем регистрации ККТ считается день ввода пароля налогового инспектора. С этого дня вы можете использовать ККТ в работе.

5.3.3. Карточка ККТ

И, наконец, налоговый заполняет вашу карточку регистрации ККТ и подписывает ее у своего начальника. Форма карточки приведена в приложении № 3 к вышеупомянутому Порядку. Вместе с карточкой налоговый возвратит вам паспорт на регистрируемый аппарат и договор о его техническом обслуживании.

Эту карточку вам выдадут на руки – она должна находиться там, где установлена ККТ, в течение всего срока ее эксплуатации. Ее представляют по требованию проверяющих, осуществляющих контроль за применением ККТ. При снятии же аппарата с регистрации она возвращается налоговому органу.

В карточке регистрации по строке «Установлена по адресу» указывается фактический адрес места, где данная ККТ будет использоваться. При использовании ККТ в выездной торговле в карточке помимо указания юридического адреса добавляется «Выездная торговля». Если же впоследствии кассовый аппарат по какой-либо причине передается в другую точку, в которой предприниматель ведет свой бизнес, то в карточку необходимо внести соответствующие изменения. Для их внесения владелец ККТ должен представить в инспекцию МНС России по месту регистрации заявление в произвольной форме и ранее выданную карточку. В заявлении помимо данных владельца ККТ, необходимо указать ее завод-

ской номер, дату регистрации кассового аппарата, характер и причины вносимых изменений.

Рассмотрев заявление, работники налогового органа производят запись нового фактического местонахождения ККТ в ее регистрационной карточке. Если же кассовый аппарат передается на определенное время, то указывается еще и период, на который передается ККТ.

При утере или утрате карточки регистрации ККТ налоговым органом выдается ее дубликат. Для этого владельцу аппарата необходимо представить в налоговую инспекцию ФНС России заявление, в котором указываются регистрационные данные его и ККТ, а также причина выдачи дубликата.

5.3.4. Могут ли налоговики отказать в регистрации ККТ?

Налоговый орган может и отказать в регистрации ККТ. Это происходит, в частности, если:

1) документы, необходимые для регистрации, представлены не в полном объеме, оформлены ненадлежащим образом, данные в представленных документах не соответствуют данным дела индивидуального предпринимателя, которое хранится в архиве;

2) представленный к регистрации аппарат исключен из Государственного реестра ККТ, используемой на территории ККТ;

3) применение данной модели ККТ не соответствует той или иной сфере деятельности согласно Классификатору ККТ;

4) ККТ не соответствует техническим требованиям, предъявляемым к ККТ:

- отсутствует либо повреждена пломба ЦТО,
- отсутствует маркировка предприятия-изготовителя,
- отсутствует одно из средств визуального контроля;

5) ККТ не печатает, печатает неразборчиво или не полностью печатает на кассовом чеке реквизиты индивидуального предпринимателя;

6) на активных системных ККТ применяются прикладные программы, не допущенные ГМЭК по ККТ к использованию с конкретной моделью кассового аппарата;

7) при регистрации новых ККТ организацией не сняты с учета ККТ, зарегистрированные ранее, которые исключены из Государственного реестра ККТ.

5.4. Учет расходов на приобретение ККТ

Так как кассовые аппараты служат больше года, они являются основными средствами. В стоимость кассового аппарата включается не только сумма, которую вы заплатили продавцу. Сюда также относят затраты на доставку и установку машины. Кроме того, здесь учитываются и затраты на ввод в эксплуатацию, стоимость средств визуального контроля – голограммы «Сервисное обслуживание» и самоклеящихся пломб. Ведь без этих расходов вы не получили бы права использовать кассовый аппарат.

Если первоначальная стоимость кассы 20 000 руб. или менее 20 000 руб., то включать в состав амортизируемого имущества ККТ не нужно. Ее стоимость нужно включить в материальные расходы (подп. 3 п. 1 ст. 254 Налогового кодекса РФ) в том отчетном периоде, когда кассовая машина была введена в эксплуатацию.

Если первоначальная стоимость ККТ превышает 20 000 руб., то списать ее на затраты сразу нельзя. В этом случае придется начислять амортизацию (п. 1 ст. 265 Налогового кодекса РФ).

В соответствии с Общероссийским классификатором основных фондов ОК 013-94 кассовые аппараты (код 14 3010020) относят к средствам механизации и автоматизации управленческого и инженерного труда. А такая техника попадает в четвертую амортизационную группу Классификации основных средств. То есть срок полезного использования кассовой машины составляет от 5 лет и 1 месяца до 7 лет включительно. В этих пределах и нужно выбирать срок службы ККТ.

Предприниматель может приобрести и подержанный ККТ. В этом случае срок службы может быть уменьшен на срок службы у предыдущего владельца. Для этого необходимо, чтобы при продаже ККТ продавец оформил Акт приема

передачи основных средств по форме ОС-1, указав срок эксплуатации (в месяцах).

Установленный срок полезного использования ККТ (от 5 лет и 1 месяца до 7 лет) необходимо уменьшить на то время, в течение которого данный аппарат служил своему прежнему владельцу (п. 12 ст. 259 Налогового кодекса РФ).

Очень часто у предпринимателей возникает вопрос: как быть с НДС, который был уплачен при покупке ККТ? Ответ на этот вопрос зависит от того, является ли предприниматель плательщиком НДС или нет. В первом случае ПБОЮЛ может принять к вычету сумму уплаченного налога, но при условии соблюдения следующих требований:

- кассовый аппарат введен в эксплуатацию;
- налог в составе цены ККТ уплачен поставщику;
- получен счет-фактура, где сумма НДС выделена отдельной строкой.

ПРИМЕР

Предприниматель Майский М.М. занимается торговлей. Налоги предприниматель уплачивает в соответствии с общим режимом налогообложения.

15 января 2009 года предприниматель приобрел кассовый аппарат за 9440 руб., в том числе НДС – 1440 руб. Затраты по вводу в эксплуатацию составили 1180 руб., в том числе НДС – 180 руб. Все расходы по приобретению ККТ предприниматель оплатил со своего расчетного счета.

В этом же месяце кассовый аппарат был введен в эксплуатацию. Таким образом, первоначальная стоимость ККТ составила 9000 руб. (9440 – 1440 + 1180 – 180). Эту сумму предприниматель включил в состав материальных расходов за январь. А сумму НДС в размере 1620 руб. (1440 + 180) он предъявил к налоговому вычету.

В том случае, если предприниматель пользуется освобождением от уплаты НДС по статье 145 Налогового кодекса РФ,

то есть применяет «упрощенку» или переведен на ЕНВД, принять к вычету из бюджета сумму уплаченного НДС нельзя. Она полностью включается в первоначальную стоимость ККТ.

Возможна ситуация, когда ККТ используется в деятельности как облагаемой, так и не облагаемой НДС. Это возможно в том случае, если индивидуальный предприниматель:

- продает продукцию (выполняет работы, оказывает услуги), реализация которой облагается НДС, и продукцию, реализация которой НДС не облагается;

- предприниматель торгует и оптом, и в розницу, причем розничная торговля переведена на ЕНВД;

- в розничном магазине, переведенном на ЕНВД, наряду с покупными товарами продается продукция собственного производства.

В этих случаях полностью принять к вычету НДС нельзя. «Входной» НДС нужно распределить пропорционально стоимости проданных товаров (п. 4 ст. 170 Налогового кодекса РФ). Ту часть налога, которая приходится на товары, реализация которых облагается НДС, можно принять к вычету. Ну, а оставшаяся сумма налога включается в первоначальную стоимость кассового аппарата. Для расчета этой пропорции берут стоимость проданных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) того налогового периода, в котором касса была введена в эксплуатацию.

Глава 6

Как правильно использовать ККТ

Основные правила эксплуатации ККТ определены письмом Минфина России от 30 августа 1993 г. № 104 и постановлением Госкомстата РФ от 25 декабря 1998 г. № 132. Несмотря на то, что они относятся к расчетам с населением, их можно применять и при расчетах с юридическими лицами.

6.1. Кто может работать на ККТ

Если предприниматель собирается самостоятельно работать на ККТ, то ему придется освоить правила их эксплуатации в объеме технического минимума, а также изучить Типовые правила эксплуатации ККТ. Подготовку кассиров-операционистов по вопросам применения ККТ осуществляют Центры технического обслуживания (ЦТО). По окончании подготовки выдается соответствующий документ.

6.2. Документы, которые необходимо составлять при работе на ККТ

Формы документов, которые нужно составлять при работе с ККТ, установлены постановлением Госкомстата России от 25 декабря 1998 г. № 132. Учтите, что унифицированные

формы, утвержденные этим постановлением, рассчитаны на организации. Поэтому предпринимателю придется их несколько подкорректировать, чтобы они полностью соответствовали специфике его работы.

При вводе ККТ в эксплуатацию, а также при инвентаризации кассы оформляется Акт о переводе показаний суммирующих денежных счетчиков на нули (форма № КМ-1).

Акт оформляется в двух экземплярах членами комиссии с обязательным участием представителя контролирующей организации (налогового инспектора). Один экземпляр акта как контрольный передается в организацию, обслуживающую и контролирующую контрольно-кассовые машины, второй – остается у предпринимателя.

В Акте фиксируются показания следующих счетчиков:

- контрольных счетчиков (отчета фискальной памяти), регистрирующих количество переводов показаний суммирующих счетчиков на нули;
- главного суммирующего счетчика;
- секционных суммирующих денежных счетчиков.

Акт должен подписать представитель контролирующей организации и предприниматель.

На каждый кассовый аппарат открывается Журнал кассира-операциониста (форма № КМ-4), в котором ежедневно фиксируются операции по приходу и расходу денег. Он должен быть прошнурован, пронумерован и скреплен подписями налогового инспектора и предпринимателя. В этом журнале ведется учет выручки, полученной с применением ККТ.

Записи в журнале кассира-операциониста производятся ежедневно в хронологическом порядке без помарок. Все исправления должны быть оговорены и заверены подписями кассира-операциониста или предпринимателя. Записи в журнале делаются на основании Z-отчетов, причем, даже если выручки за день не было.

Если кассовый аппарат установлен непосредственно на прилавке магазина, за стойкой бара, на раздаче для работы официантов, то используется журнал регистрации показаний суммирующих денежных и контрольных счетчиков ККТ, работающих без кассира-операциониста (форма № КМ-5). Этот

журнал, так же как и Журнал кассира-операциониста, должен быть прошнурован, страницы пронумерованы, скреплен печатью индивидуального предпринимателя и его подписью.

6.3. Работа на ККТ

Перед началом работы на ККТ в нее надо вставить контрольную ленту, на которой указывается тип и заводской номер машины, дата и время начала работы, показания секционных счетчиков. Данные на ленте надо заверить подписью кассира-операциониста и предпринимателя.

После включения машины нужно проверить дату. На большинстве электронных ККТ дата устанавливается автоматически. На других моделях ее нужно устанавливать вручную. Дата не может быть более ранней, чем дата предыдущего Z-отчета, иначе ККТ не перейдет в режим текущей работы.

Дата и время на чеках должны соответствовать требованиям, установленным в постановлении Правительства РФ от 8 января 1992 г. № 23 «О порядке исчисления времени на территории РФ». Если время отклоняется от реального более чем на 5 минут, то налоговые инспекторы постараются расценить это как неприменение ККТ и оштрафовать.

Для проверки работоспособности ККТ печатается чек без обозначения суммы (нулевой). Таких чеков бывает два-три. Их цель – проверить четкость печатания реквизитов на чековой и контрольной лентах и правильность установки даты и нумерации чеков. Пока не было пробито покупок, эти данные можно исправить. Нулевые чеки нужно хранить до конца дня. А в конце дня они прикладываются к кассовому отчету.

Потом пробивают X-отчет (промежуточный). Это – дневной отчет без обнуления информации в оперативной памяти. X-отчет представляет собой часть чековой ленты, на которой ККТ печатает содержание своих счетчиков (по секциям и по общему итогу), но при этом счетчики не меняют своих значений.

Показатели X-отчета, распечатанного перед началом работы, должны совпадать с цифрами, записанными в графе 9

Журнала кассира-операциониста (форма № КМ-4) за предыдущий день. Они же отражаются в графе 6 Журнала кассира-операциониста как данные на начало текущего дня. X-отчеты снимаются для контроля поступления выручки предпринимателя в течение смены или для периодической сдачи наличной выручки предпринимателю.

В течение смены можно сколько угодно раз пробивать X-отчеты – на накоплении сумм в ККТ это никак не сказывается. Такие отчеты можно снимать по секциям, по сменному итогу и по главному итогу. Эти отчеты используются, например, для определения недостачи или излишка в кассе. При этом сверяют данные денежных счетчиков (X-отчета) с выручкой, находящейся в денежном ящике ККТ.

На самых простых ККТ чеки пробиваются после набора стоимости покупки, указания номера секции нажатием клавиши «ENTER». ККТ также может предусматривать такие функции, как ввод цены по штрих-коду, подсчет промежуточного итога (когда кассир вводит сумму, полученную от покупателя, и машина считает сдачу), работу со скидками (надбавками) и т.д.

Обратите внимание: кассовый чек нужно выдать при получении денег от покупателя, а не вместе с товаром. При расчетах с покупателем по кредитным картам (талонам, чекам или другим аналогичным документам) обязательно пробивается чек ККТ на сумму, оплаченную по картам, особым образом.

В некоторых случаях покупатель оплачивает товар, работу или услугу заранее. В этом случае предприниматель получает аванс. По мнению налоговиков, предприниматель должен выдать покупателю отпечатанный ККТ чек на сумму аванса. Если аванс составил только часть всей суммы оплаты, то при передаче товара покупателю предприниматель должен выдать чек на оставшуюся сумму, то есть на сумму доплаты.

Конечно же, вы можете не согласиться с мнением налоговиков, ссылаясь на то, что при получении аванса факта продажи еще нет. А ККТ применяется только в случае продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг. Но в этом случае свою позицию вам придется отстаивать уже в суде.

В случае отключения электроэнергии индивидуальный предприниматель обязан приостановить свою работу, так как у него отсутствует возможность применения ККТ. Не допускается при отключении электроэнергии использовать квитанцию по форме ОКУД № 0700003 вместо контрольно-кассовой машины, так как такая возможность не предусмотрена Федеральным законом РФ от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт».

Данная позиция подтверждается и письмами Минфина РФ от 19 апреля 2005 г. № 22-3-11/611@ и от 13 февраля 2006 г. № 03-01-15/1-32.

Если кассир пробил неверную сумму, надо выбить правильный чек и отдать его покупателю. Ошибочный чек нужно погасить (надорвать) и сохранить. В конце дня на такие чеки оформляют акт о возврате денежных сумм покупателям (клиентам) по неиспользованным кассовым чекам (форма № КМ-3).

Акт оформляется в одном экземпляре при сдаче и оформлении выручки за день. По строке «Контрольно-кассовая машина» указывается модель (класс, тип, марка) ККТ, пробившая неправильный чек. В табличную часть этой строки списывают:

- номер производителя, который обычно указывается на самой ККТ и в ее техническом паспорте;
- регистрационный номер ККТ, который отражается в Карточке постановки ККТ на учет, выдаваемой налоговой инспекцией.

Строка «Прикладная программа» служит для того, чтобы указать название прикладной бухгалтерской программы, с помощью которой в магазине организован оперативный учет товаров. Если такой программы нет, то в этой строке ставится прочерк. В графу «Кассир» ставится табельный номер кассира-операциониста, неправильно пробившего чек. В табличной части Акта отражаются номера и суммы каждого чека. Чеки нужно наклеить на лист бумаги или прикрепить к акту.

Акт подписывает кассир-операционист, а утверждает предприниматель. Если предприниматель сам работает за кассой, то Акт подписывается и утверждается им собственноручно.

Точно такой же акт составляется в том случае, если покупатель отказался от приобретенного товара, и предприниматель вернул ему деньги. Согласно статье 19 Закона РФ от 7 февраля 1992 г. № 2300-1 «О защите прав потребителей», обнаружив недостатки товара, покупатель может предъявить продавцу претензию в течение гарантийного срока или срока годности, установленного изготовителем. Если такие сроки не установлены, то покупатель может это сделать в течение двух лет. Учтите, что покупатель может вернуть некачественную вещь, не имея при себе кассового чека. И при этом магазин не может отказаться принять товар (п. 5 ст. 18 Закона № 2300-1). В этом случае покупатель должен написать заявление о возврате денег, в котором должны быть указаны его паспортные данные и причины возврата товара.

Но при этом покупателю придется доказывать, что некачественный товар был куплен именно в этом магазине. Документами, удостоверяющими факт покупки, могут служить:

- товарный чек;
- гарантийный талон;
- контрольная лента, которая должна храниться у предпринимателя не менее 5 лет.

Если приобретенный товар не подошел по форме, габаритам, фасону, размеру или другим параметрам, покупатель также вправе вернуть его и получить назад свои деньги. Но возврат качественного товара возможен только в том случае, если он не был в употреблении и если покупатель сохранил кассовый чек.

Если покупатель возвращает товар в день покупки, то предприниматель ставит подпись на чеке, который был выдан при покупке товара. Затем составляется Акт о приемке товара в произвольной форме. На основании Акта о приеме товара и чека, на котором стоит разрешительная подпись предпринимателя, кассир-операционист выдает покупателю деньги за возвращенный товар. Если предприниматель работает один, то он сам возвращает покупателю деньги. После этого на сумму возврата оформляется Акт о возврате денежных сумм покупателям по форме № КМ-3. Сумму возврата нужно также указать в графе 15 Журнала кассира-операциониста и

уменьшить на нее выручку за текущий день. Если же чек на возврат товара принесут в другой день, то в журнале кассира-операциониста эта операция уже не отражается.

В конце дня желательно сначала напечатать X-отчет. По нему предварительно проверяют соответствие наличных денег в кассе пробитым суммам. Затем кассир-операционист снимает Z-отчет. Это – дневной отчет с обнулением информации в оперативной памяти и занесением ее в фискальную память. Эта операция фиксирует в памяти машины накопленный итог пробитых сумм и закрывает фискальную смену (обнуляет счетчик дневной выручки).

В Z-отчете отражаются не только показания контрольных регистров на начало и конец рабочего дня и сумма дневной выручки, но и общая сумма денег и чеков, возвращенных покупателям, сумма скидок и аннулированных чеков. Сумма дневной выручки должна совпадать с информацией на контрольной ленте и с суммой денег, сданных кассиром-операционистом предпринимателю. При сдаче выручки предпринимателю оформляется приходный кассовый ордер по форме № КО-1. Квитанция к приходному ордеру остается у кассира-операциониста для подтверждения факта передачи суммы денег, сданных предпринимателю.

Если предприниматель сам выполняет обязанности кассира-операциониста, то сдавать наличные деньги никому не надо. Следовательно, оформлять приходный ордер не нужно. У каждого отчета есть свой порядковый номер. С каждым снятием Z-отчета порядковый номер увеличивается на единицу. Все отчеты, полученные на ККТ, необходимо аккуратно собирать и хранить, например, в отдельной папке, или скреплять с отчетом кассира за день.

На основании Z-отчета за рабочую смену или за день ежедневно кассир-операционист составляет Справку-отчет по форме № КМ-6. В ней указываются показания счетчиков ККТ и выручка за рабочий день или смену, которая определяется по показаниям суммирующих денежных счетчиков на начало и конец рабочего дня за вычетом суммы денег, возвращенных покупателям. Если предприниматель сам выполняет обязанности кассира-операциониста, то указывать дату и но-

мер приходного ордера не нужно. Подписывать Справку-отчет будет только предприниматель. Сроки «Сдано в банк» и «Квитанция №» заполняется предпринимателем только в том случае, если выручку он передает инкассатору из банка.

Если у предпринимателя несколько кассовых аппаратов, то на основании Справок-отчетов кассиров-операционистов ему необходимо составить сводный отчет по форме № КМ-87 «Сведения о показаниях счетчиков ККМ и выручки организации». Она утверждена постановлением Госкомстата РФ от 25 декабря 1998 г. № 132.

После снятия Z-отчета, определения и проверки фактической суммы выручки делаются записи в Журнале кассира-операциониста (форма № КМ-4):

- о показаниях денежных счетчиков на начало и конец смены – в графы 6 и 9;

- о величине выручки – в графу 10.

Эти данные подтверждаются подписями кассира и предпринимателя (графы 7 и 8).

Записи в Журнале ведутся по Z-отчетам. При этом по каждому из них заполняется отдельная строка Журнала, даже если выручки за день не было, и Z-отчет нулевой.

В графе 1 Журнала указывается дата снятия Z-отчета. Порядковый номер Z-отчета вносится в графу 4 и 5. В графе 11 нужно показать сумму наличных денег, которые кассир-операционист сдал предпринимателю, или которую предприниматель изъясил из денежного ящика кассового аппарата.

Если покупка была оплачена кредитными карточками или другими документами, то количество и общую стоимость таких покупок нужно указать соответственно в графе 12 и 13. Графа 15 предназначена для отражения суммы денег, которая была возвращена покупателям или указана в неверно пробитых чеках.

В конце смены эти данные заверяются подписью предпринимателя (графы 8 и 17) и кассира-операциониста (графы 7 и 16). Если предприниматель сам выполняет обязанности кассира-операциониста, то ему достаточно поставить свою подпись в графы 7 и 16.

Z-отчеты за каждый рабочий день, контрольные ленты, журнал кассира-операциониста и другие документы, под-

тверждающие факт проведения денежных расчетов с покупателями, должны храниться в течение срока, установленного для первичных учетных документов, но не менее 5 лет. Ответственность за их хранение несет предприниматель.

Если вы будете снимать ККТ с учета, налоговая инспекция может потребовать их на проверку.

6.4. Устранение неисправности

Если в процессе работы возникла неисправность аппарата, то кассир обязан выключить его, вызвать предпринимателя и вместе с ним попытаться определить характер неисправности.

В случае неясного печатания реквизитов на чеке проверяются отпечатки чека на контрольной ленте. Если чек не вышел, то желательно получить вместо него «нулевой» чек. На обороте «нулевого» чека указывается правильная сумма (рублями прописью, копейки цифрами).

При обрыве контрольной ленты после проверки отсутствия пропусков нумерации подписывается место обрыва. Если же дальнейшая работа ККТ из-за неисправности невозможна, то оформляется окончание работы. В Журнале кассира-операциониста указывается время и причина завершения работы.

В этой ситуации предпринимателю необходимо обратиться в ЦТО, с которым был заключен договор на техническое обслуживание. При этом необходимо внести соответствующую запись в Журнал учета вызовов технических специалистов и регистрации выполненных работ (форма № КМ-8). Специалист ЦТО после осмотра ККТ сделает там запись о проведенных работах, об опломбировании и содержании оттиска клейма.

Специалист ЦТО указывает в Журнале свою фамилию, имя, отчество и делает записи об опломбировании и содержании оттиска клейма, а также о проведенных работах.

В том случае, если денежные контрольные счетчики или электронная часть ККТ вышли из строя, ККТ придется отправить в ремонт в ЦТО. Об этом делается запись в Журнале уче-

та вызова технических специалистов. Затем специалист ЦТО заверяет записи в Журнале своей подписью. Помимо него свою подпись в Журнале должен поставить индивидуальный предприниматель.

Если кассовый аппарат передают в ремонт, то оформляют акт о снятии показаний контрольных и суммирующих денежных счетчиков при сдаче (отправке) ККТ в ремонт (форма № КМ-2). Учтите, если специалисту ЦТО удалось устранить неисправность ККТ по месту его нахождения, то составлять Акт по форме № КМ-2 не нужно.

В противном случае этот документ составляется в трех экземплярах. В акте указывается причина технической неисправности, а также делается отметка о том, был ли затронут блок фискальной памяти. Может случиться так, что причину неисправности до проведения ремонта установить нельзя. Об этом необходимо сделать соответствующую отметку в акте.

Акт предусматривает отражение показаний главного суммирующего денежного и контрольного счетчиков до и после ремонта. При первичном вызове специалиста ЦТО отражаются показания до ремонта – на момент возникновения неисправности. Акт составляется при участии налогового инспектора, который должен удостовериться в правомерности внесенных в него данных. Подписывают акт представитель налогового органа, специалист ЦТО, индивидуальный предприниматель, кассир-операционист. Подпись предпринимателя скрепляется печатью, а подпись налогового инспектора – штампом. После оформления акта специалист ЦТО имеет право приступить к ремонту ККТ.

Завершив ремонт ККТ, специалист ЦТО отражает в акте номер сменного отчета и итоговые показания суммирующего счетчика на момент возврата аппарата. Акт вновь скрепляется подписями. Один экземпляр остается у предпринимателя, другой передается в налоговый орган, а третий – в ЦТО. К последним двум экземплярам прилагаются заверенные предпринимателем копии чеков, подтверждающие достоверность зафиксированных в акте данных. ККТ пломбируется специалистом ЦТО, и аппарат вновь можно использовать в работе.

Ситуация окажется гораздо серьезнее, если из строя выйдет фискальная память. Действия по замене блока фискальной памяти расписаны соответствующим Порядком, утвержденным решением ГКМЭК по ККТ от 11 октября 2000 г. протокол № 4/58-2000.

Замена фискальной памяти ККТ проводится на основании разрешения налогового органа, в котором ККТ находится на учете. Для его получения предприниматель должен обратиться в инспекцию с соответствующим заявлением. К нему прилагается заключение ЦТО о необходимости замены блока. Налоговый орган выдает разрешение на замену после прочтения и документального оформления содержимого накопителя фискальной памяти по форме полного фискального отчета. Для совершения этой процедуры необходимо присутствие налогового инспектора, специалиста ЦТО и самого предпринимателя.

В случае аварии накопителя фискальной памяти и невозможности установления его содержимого данные о проведенных на ККТ денежных расчетах и количестве сменных отчетов определяются по предыдущим фискальным отчетам, контрольным лентам и журналам кассира-операциониста.

Если все же удалось прочесть данные отдельных фрагментов содержимого накопителя фискальной памяти, то их прилагают к указанным документам. Только после получения от налогового органа разрешения на замену фискальной памяти предприниматель везет ККТ в ЦТО. Обратите внимание: ЦТО должен обеспечивать гарантийный и послегарантийный ремонт ККТ в срок не более:

- 36 часов с момента передачи вызова в условиях города;
- 72 часов – в условиях сельской местности.

В эти же сроки он должен провести замену аппарата на время ремонта из резерва центра. При этом ККТ резерва должна быть зарегистрирована в налоговых органах.

Помимо ремонтных работ ЦТО выполняет работы и по обслуживанию ККТ. При плановых технических осмотрах специалист ЦТО проверяет состояние механизмов кассового аппарата, устраняет мелкие неисправности, и осуществляет текущий ремонт, в случае такой необходимости.

6.5. Использование вместо ККТ бланков строгой отчетности

Индивидуальные предприниматели могут не применять ККТ, если оказывают услуги населению, в том числе другим индивидуальным предпринимателям. В соответствии с пунктом 4 постановления Пленума ВАС РФ от 31 июля 2003 г. № 16 «О некоторых вопросах практики применения административной ответственности, предусмотренной статьей 14.5 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях, за неприменение контрольно-кассовых машин» порядок расчетов с индивидуальными предпринимателями приравнен к порядку расчетов с населением, так как население и индивидуальные предприниматели – это граждане. Но только при условии выдачи им соответствующих бланков строгой отчетности (п. 2 ст. 2 Закона № 54-ФЗ).

В настоящее время продолжают действовать бланки строгой отчетности, утвержденные еще до вступления в силу Закона № 54-ФЗ. Например, при оказании услуг населению предприниматель может использовать бланки строгой отчетности, приведенные в письмах Минфина России от 11 апреля 1997 г. № 16-00-27-15, от 20 апреля 1995 г. № 16-00-30-33.

В соответствии с пунктом 2 Постановления Правительства РФ от 6 мая 2008 г. № 359, которым утверждено новое Положение об осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники, формы бланков строгой отчетности, утвержденные до вступления в силу Постановления Правительства Российской Федерации от 31 марта 2005 г. № 171, могут применяться до 1 декабря 2008 года, если иное не предусмотрено абзацем третьим пункта 2 Постановления Правительства РФ от 6 мая 2008 г. № 359.

Таким образом, после этой даты должны быть утверждены новые типовые формы.

На сегодня утверждены такие бланки:

– при оказании услуг по страхованию – форма № А-7 по ОКУД 0796205 «Квитанция на получение страховой премии (взноса)» (приказ Минфина России от 17 мая 2006 г. № 80н);

– при оказании услуг ломбардов – форма по ОКУД 0790019 «Залоговый билет», 0790021 «Сохранная квитанция» (приказ Минфина России от 14 января 2008 г. № 3н).

В соответствии с постановлением Правительства № 171 бланк строгой отчетности должен содержать следующие обязательные реквизиты:

- сведения об утверждении формы бланка;
- наименование, шестизначный номер и серия;
- код формы бланка по Общероссийскому классификатору управленческой документации;
- наименование и код организации или индивидуально-предпринимателя, выдавших бланк, по Общероссийскому классификатору предприятий и организаций;
- идентификационный номер налогоплательщика;
- вид услуг;
- единица измерения оказания услуг;
- стоимость услуг в денежном выражении, в том числе размер платы, осуществляемой наличными денежными средствами либо с использованием платежной карты;
- дата осуществления расчетов;
- наименование должности, фамилия, имя и отчество лица, ответственного за совершение операции и правильность ее оформления, место для личной подписи, печати (штампа) организации или индивидуального предпринимателя.

При оказании ветеринарных услуг (приказ Минфина России от 9 апреля 2008 г. № 39н); для туристической деятельности (приказ Минфина России от 9 июля 2007 г. № 60н) и др.

6.6. Когда предпринимателю можно не применять ККТ

Не применять ККТ предприниматели могут только в двух случаях:

- в силу специфики своей деятельности;
- в связи с особенностью своего местонахождения.

Если предприниматели находятся в отдаленных или труднодоступных местностях, им разрешается принимать наличные деньги без использования ККТ. Перечень таких местностей определяют органы государственной власти субъектов РФ.

В силу специфики своей деятельности не применять ККТ вправе те предприниматели, которые продают:

- газеты, журналы и сопутствующие товары в газетно-журнальных киосках;
- ценные бумаги;
- лотерейные билеты;
- проездные билеты и талоны для проезда в городском общественном транспорте;

– чайную продукцию в пассажирских вагонах поездов. Ассортимент чайной продукции должен быть утвержден органами исполнительной власти в области железнодорожного транспорта;

– лекарственные препараты в аптечных пунктах в сельской местности. При этом аптечные пункты должны быть расположены в фельдшерско-акушерских пунктах;

– государственные знаки почтовой оплаты по номинальной стоимости;

– мороженое и безалкогольные напитки в розлив в киосках;

– пиво, квас, молоко, растительное масло, живую рыбу, керосин из цистерн;

– овощи и бахчевые культуры вразвал.

Кроме того, не нужна ККТ и при осуществлении:

– разносной мелкорозничной торговли с ручных тележек, корзин, лотков, в том числе защищенных от атмосферных осадков каркасами, обтянутыми полиэтиленовой пленкой, парусиной, брезентом. В этом случае товар реализуется поку-

пателю на улице, в транспорте, на дому, в учреждениях и организациях;

- торговли на специально отведенных территориях (ярмарках, рынках, выставочных комплексах);

- деятельности по обеспечению питанием учащихся и работников общеобразовательных школ и приравненных к ним учебных заведений во время учебных занятий;

- реализации религиозных предметов и услуг.

Работать без ККТ предприниматель может только при соблюдении всех условий, установленных Законом № 54-ФЗ. Например, при продаже газетно-журнальной и сопутствующей продукции предпринимателю нужно вести отдельный учет выручки от продажи газет, журналов и от продажи сопутствующих товаров. Ассортимент сопутствующих товаров должен быть утвержден местными органами исполнительной власти. А доля продажи газет и журналов в общем товарообороте должна составлять не менее 50 процентов.

Осуществляя торговлю на специально отведенных территориях, предприниматель должен применять ККТ, если местом его торговли является:

- магазин, павильон, киоск, палатка, автолавка, автоматагазин, автофургон, помещение контейнерного типа, другие аналогично обустроенные торговые места (помещения и автотранспортные средства, в том числе прицепы и полуприцепы), обеспечивающие показ и сохранность товара;

- открытый прилавок внутри крытых рыночных помещений при торговле непродовольственными товарами.

При разносной торговле технически сложными товарами предприниматель обязан применять ККТ. Перечень таких товаров содержится в пункте 47 Правил продажи отдельных видов товаров, которые утверждены постановлением Правительства РФ от 19 января 1998 г. № 55. Обратите внимание, что этот перечень является открытым.

К технически сложным товарам относятся товары бытового назначения, на которые установлены гарантийные сроки. Помимо товаров, попадающих под этот общий принцип, к технически сложным товарам относятся также автомобили и мототехника, прицепы и номерные агрегаты к ним, велосипе-

ды, средства малой механизации сельскохозяйственных работ, прогулочные суда и другие плавсредства бытового назначения, и моторы к ним.

6.7. Нужно ли применять ККТ нотариусам?

Согласно письмам МНС России от 14 апреля 2004 г. № 33-0-11/285 и от 25 мая 2004 г. № 33-0-11/357@ нотариусы могут не применять ККТ как при расчетах с организациями, так и при расчетах с населением. Более того, нотариусам не надо применять и бланки строгой отчетности. Дело в том, что эти бланки в ряде случаев заменяют кассовые аппараты. А нотариусы вообще не обязаны применять кассовые машины, а значит, и заменять их чем-то тоже не надо.

Свои выводы специалисты Минфина и налогового ведомства основывают на нормах Основ законодательства РФ «О нотариате» от 11 февраля 1993 г. № 4462-1. Согласно этому документу, нотариальные действия могут совершать как государственные, так и частные нотариусы. При этом за услуги государственных нотариусов взимается государственная пошлина. Она уплачивается в рублях в банки наличными деньгами на основании квитанции по форме ПД-4сб (сбор) или путем перечисления сумм государственной пошлины с расчетного счета плательщика через банки. Платежные поручения и квитанции представляются только с подлинной отметкой банка. В реестре для регистрации нотариальных действий указывается сумма внесенной пошлины и номер банковского документа. Таким образом, государственные нотариусы ККТ не применяют.

Частные нотариусы за свои услуги взимают плату по тарифам, которые соответствуют размерам государственной пошлины. То есть фактически нотариальные действия частных нотариусов оплачиваются в том же размере, что и государственных нотариусов. Согласно Основам законодательства РФ «О нотариате» частные нотариусы имеют равные права с нотариусами, работающими в государственных конторах. По-

этому использовать ККМ частному нотариусу при получении оплаты за оказание нотариальных услуг не нужно.

Чтобы оформить приход наличных денег, нотариусам достаточно составить первичный документ – реестр регистрации нотариальных действий. В нем необходимо указать размер тарифа и то действие, за которое он взимается. Кроме того, он должен содержать все реквизиты, которые предусмотрены статьей 9 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

6.8. Ответственность за неприменение ККТ

Ответственность за неприменение ККТ предусмотрена статьей 14.5 Кодекса РФ об административных правонарушениях.

В ней говорится, что продажа товаров, выполнение работ или оказание услуг без применения ККТ влечет за собой наложение на предпринимателя административного штрафа. Напомним, что индивидуальные предприниматели привлекаются к административной ответственности как должностные лица. Размер штрафа для ПБОЮЛ может составить от 3000 до 4000 руб.

О том, что считается неприменением ККТ, указано в постановлении Пленума ВАС РФ от 31 июля 2003 г. № 16.

1. ККТ фактически не использовалась (ее у предпринимателя просто нет).

2. Использовалась ККТ, которая не зарегистрирована в налоговых органах.

3. Предприниматель работал на ККТ, которая не включена в Государственный реестр.

4. У ККТ нет фискальной памяти; ККТ работает в нефискальном режиме; блок фискальной памяти вышел из строя.

5. Применялась ККТ, у которой отсутствует или сильно повреждена пломба, что свидетельствует о невозможности доступа к фискальной памяти.

6. Был пробит чек на сумму, которая меньше той, что уплатил покупатель.

Аналогичные выводы содержатся и в Постановлении Президиума ВАС РФ от 28 января 2008 г. № 13007/07.

Мы уже говорили о том, что при расчетах с населением за оказанные услуги предприниматель может не использовать ККТ, а выдавать документы строгой отчетности. В случае невыдачи указанных документов предпринимателя могут оштрафовать за наличные денежные расчеты без применения ККТ.

6.9. Проверка наличных денежных средств кассы

В целях проверки наличия денежных средств в кассе индивидуального предпринимателя, а также проверки соответствия фактической суммы денежных средств суммам, отраженным в первичных документах кассы, рекомендуем индивидуальному предпринимателю проводить внезапные проверки кассы. Такие проверки проводятся в случае наличия у индивидуального предпринимателя наемных работников, которые занимаются приемом и расходованием денежных средств и оформлением первичных документов кассы (при этом с указанными работниками заключается договор о полной материальной ответственности). Результаты внезапной проверки фактического наличия денежных средств в кассе индивидуального предпринимателя оформляются Актом о проверке наличия денежных средств кассы (форма КМ-9). Акт оформляется в двух экземплярах. Один экземпляр остается у индивидуального предпринимателя, второй – у работника, ответственного за ведение кассовых операций.

В случае участия в проверке представителя налогового органа третий экземпляр вручается материально ответственному лицу (работнику).

Расчеты наличными

Денежные средства предприятия представляют собой общую сумму денежных средств, которыми располагает предприятие на отчетную дату.

Предприятие может иметь денежные средства в кассе предприятия, на расчетных и валютных счетах. Денежные средства могут быть в пути.

Индивидуальный предприниматель может вести расчеты с контрагентами, как в безналичной, так и в наличной форме. Никаких ограничений на расчеты предпринимателя наличными деньгами действующим законодательством не установлены.

7.1. Для предпринимателя не установлен лимит расчетов

Важно познакомиться и с такими терминами, как «лимит остатков кассы» и «предельный размер расчетов наличными деньгами между юридическими лицами по одной сделке».

Предприятия могут иметь в своих кассах наличные деньги в пределах лимитов, установленных банками, по согласованию с руководителями предприятий. При необходимости лимиты остатков касс пересматриваются. Предприятия не имеют права накапливать в своих кассах наличные деньги сверх установленных лимитов для осуществления предстоящих расходов, в том числе на оплату труда.

То есть, говоря о лимите денежных средств в кассе, мы подразумеваем сумму денежных средств, которая может оставаться в кассе предприятия на конец дня без нарушения кассовой дисциплины.

Предприятия имеют право хранить в своих кассах наличные деньги сверх установленных лимитов только для оплаты труда, выплаты пособий по социальному страхованию и стипендий не свыше 3 рабочих дней (для предприятий, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, – до 5 дней), включая день получения денег в банке.

Лимит денежных средств в кассе должен контролироваться ежедневно и проверяться по отчетам кассира и/или кассовой книге.

Немаловажной особенностью расчетов наличными является соблюдение предельного размера расчетов наличными деньгами между юридическими лицами по одной сделке.

Предприятие может выдать подотчетному лицу любую сумму, но каждый отдельный платеж, совершенный работником сторонней организации от имени предприятия (по доверенности), не должен превышать установленного предельного размера расчетов. Такое же требование действует, когда подотчетное лицо осуществляет сделки без доверенности, но в интересах своего предприятия, которое впоследствии одобряет его действия, принимая его отчет об израсходованных суммах (ст. 982 ГК РФ).

Предельный размер расчета наличными деньгами по одному платежу установлен Указанием Банка России от 20 ноября 2007 года № 1843-У и составляет по одной сделке 100 тысяч рублей.

Не будет нарушением и приобретение за наличный расчет товара на 150 000 руб. у индивидуального предпринимателя, ведь предельный размер расчетов наличными деньгами установлен только для расчетов между юридическими лицами.

А вот расчет наличными денежными средствами с ООО или ОАО, или ЗАО на сумму 150 000 руб. представляет собой административное правонарушение.

Несколько слов о предельном размере расчетов наличными деньгами, который установлен указанием Центрального

банка РФ в размере 100 000 руб. по одной сделке. Нужно ли предпринимателю соблюдать этот лимит? Нет, не нужно. Этот лимит распространяется только на расчеты между юридическими лицами. Что касается предпринимателя, то он может покупать товары, работы и услуги за наличный расчет на неограниченную сумму.

7.2. Учет наличных денег

Очень часто у предпринимателей возникает вопрос: как предпринимателю нужно оформлять операции с наличными денежными средствами? Однозначного ответа на это вопрос нет. Порядок ведения кассовых операций в РФ, утвержденный решением Совета директоров Центрального Банка РФ от 22 сентября 1993 года № 40, касается только юридических лиц. На индивидуальных предпринимателей этот порядок не распространяется. Поэтому предприниматель может не оформлять приходных и расходных кассовых ордеров и не вести Кассовую книгу. Это не будет являться нарушением и никакой ответственности за это предпринимателю не грозит.

В то же время предприниматель должен подтверждать выполнение хозяйственных операций, связанных с осуществлением предпринимательской деятельности, первичными учетными документами. Если предприниматель не составляет ни приходных, ни расходных кассовых документов, то на основании каких документов он должен отражать поступление наличных денежных средств или их расходование? На самом деле все очень просто.

Кассовые операции оформляются типовыми межведомственными формами первичной учетной документации для предприятий и организаций, которые утверждаются Госкомстатом Российской Федерации по согласованию с Центральным банком Российской Федерации и Министерством финансов Российской Федерации.

Так, Постановлением Госкомстата РФ от 18 августа 1998 года № 88 утверждены унифицированные формы первичной учет-

ной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации (далее по тексту Постановление № 88).

При оформлении приема или выдачи денежных средств из кассы, необходимо использовать в работе именно формы приходных (форма № КО-1) и расходных (форма № КО-2) кассовых ордеров, утвержденных Постановлением № 88.

Для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в кассах используется счет 50 «Касса».

К счету 50 «Касса» в соответствии с Планом счетов могут быть открыты субсчета:

50-1 «Касса организации»,

50-2 «Операционная касса»,

50-3 «Денежные документы» и др.

Счет 50 «Касса» – счет активный. Следовательно, увеличение денежных средств в кассе (поступление средств в кассу) отражается по дебету счета, уменьшение (выдача) по кредиту счета.

Если с просто кассой все понятно, то понятие «операционная касса» и «денежные документы» требует пояснения.

Операционная касса – это касса, открываемая по необходимости. Операционные кассы могут открываться в товарных конторах (пристанях), на эксплуатационных участках, станочных пунктах, на речных переправах, на судах, в билетных и багажных кассах портов (пристаней), на вокзалах, кассах хранения билетов, кассах отделений связи и т.п.

Под денежными документами понимаются следующие документы: почтовые марки, марки государственной пошлины, вексельные марки, оплаченные авиабилеты и другие денежные документы. Денежные документы учитываются в сумме фактических затрат на приобретение. Аналитический учет денежных документов ведется по их видам.

Прием наличных денег кассами предприятий производится по приходным кассовым ордерам (форма № КО-1) (далее по тексту ПКО), подписанным главным бухгалтером или лицом на это уполномоченным письменным распоряжением руководителя предприятия. Также приходный кассовый ордер подписывает кассир.

Приходный кассовый ордер в отношении наличия подписей считается правильно оформленным, соответственно, не

вызывающим нареканий со стороны проверяющих, если со- держит две росписи (главного бухгалтера или лица, его заме- няющего, и кассира).

О приеме денег выдается квитанция к приходному кассо- вому ордеру за подписями главного бухгалтера или лица, на это уполномоченного, и кассира, заверенная печатью (штам- пом) кассира или оттиском кассового аппарата.

Например, подотчетное лицо сдает неиспользованную подотчетную сумму в кассу предприятия. Как ему доказать впоследствии, что деньги он действительно сдал, а не растратил? Таким подтверждением будет служить оторванная от са- мого приходного кассового ордера квитанция.

Говоря о приходном кассовом ордере, мы тем самым гово- рим о поступлении денежных средств. Следовательно, счет 50 «Касса» будет дебетоваться. Счет, корреспондирующий со счетом 50, будет отражаться в соответствующей графе при- ходного кассового ордера.

Поступление денежных средств в кассу предприятия бу- дет отражаться по ДЕБЕТУ счета 50 «Касса» в следующей корреспонденции счетов:

Хозяйственная операция	Кредит
Сняты в кассу денежные средства с расчетного счета	51 «Расчетные счета»
Поступили в кассу денежные средства с валютного счета	52 «Валютные счета»
Поступили в кассу денежные средства со специальных счетов в банке	55 «Специальные счета в банках»
Получены от поставщиков денежные средства в кассу (например, возврат излишне выплаченной суммы)	60 «Расчеты с поставщи- ками и подрядчиками»
Получены в кассу денежные средства от покупателей. Данная кор- респонденция применяется в случае осуществления расчетов с покупателями кроме расчетов при розничной торговле. В этом случае аналитика расчетов ведется по каждому покупателю – Иванову, Петрову, ООО «Пересвет» и т.д.	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
Получен в кассу предприятия краткосрочный кредит или займ	66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»
Получен в кассу предприятия долгосрочный кредит или займ	67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»
Возвращены в кассу суммы излишне выплаченной зарплаты, напри- мер, при увольнении работника. Планом счетов данная корреспонденция счетов в качестве типовой проводки не предусмотрена, но, на наш взгляд, использование ее не будет являться ошибкой	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
Возвращены в кассу предприятия неиспользованные подотчетным лицом денежные средства	71 «Расчеты с подотчетными лицами»
Внесены в кассу предприятия денежные средства работниками в счет расчетов по прочим операциям	73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»

Хозяйственная операция	Кредит
Внесены денежные средства в кассу учредителями	75 «Расчеты с учредителями»
Получены денежные средства в кассу предприятия по расчетам с разными дебиторами и кредиторами	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
Оприходована в кассу предприятия торговая выручка. Счет 90 «Продажи» применяется при осуществлении обезличенных расчетов. Например, розничному торговому предприятию вовсе не обязательно знать, на какую сумму купил товаров один покупатель или другой. Интересует лишь сумма поступивших средств. Если необходим учет расчетов по каждому конкретному лицу, то применяется счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	90 «Продажи»
Оприходованы в кассу денежные средства, полученные по операциям, связанным с извлечением прочих доходов. Например, оприходован излишек денежных средств, выявленных в ходе ревизии кассы. Или оприходована выручка от реализации прочих активов и т.п.	91 «Прочие доходы и расходы»
Оприходованы в кассу доходы, полученные в связи с чрезвычайными обстоятельствами. Поясним, что под чрезвычайными доходами понимаются поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т.п.): страховое возмещение, стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т.п.	91 «Прочие доходы и расходы»
И др.	

Выдача наличных денег из касс предприятий производится по расходным кассовым ордерам (форма № КО-2) или надлежаще оформленным другим документам (платежным ведомостям (расчетно-платежным), заявлениям на выдачу денег, счетам и др.) с наложением на этих документах штампа с реквизитами расходного кассового ордера. Документы на выдачу денег должны быть подписаны руководителем, главным бухгалтером предприятия или лицами на это уполномоченными. Также расходный кассовый ордер подписывает кассир и, конечно, лицо, получающее денежные суммы.

Расходный кассовый ордер в отношении наличия подписей считается правильно оформленным, соответственно не вызывающим нареканий со стороны проверяющих, если содержит четыре росписи (руководителя, главного бухгалтера или лиц, их заменяющих, кассира и лица, получающего деньги).

В тех случаях, когда на прилагаемых к расходным кассовым ордерам документах, заявлениях, счетах и др. имеется разрешительная надпись руководителя предприятия, подпись его на расходных кассовых ордерах не обязательна.

Разовые выплаты (выдача под отчет, аванса отдельному работнику, оплата поставщику и т.д.) обычно оформляется расходным кассовым ордером. Если производится массовая выплата (например, заработной платы, стипендий, пособий по социальному страхованию), то выдача может оформляться платежными (расчетно-платежными) ведомостями без составления расходного кассового ордера на каждого получателя. Платежная ведомость (форма № Т-53) утверждена Постановлением Государственного комитета РФ по статистике от 6 апреля 2001 года № 26. В этом случае на титульном (заглавном) листе платежной (расчетно-платежной) ведомости делается разрешительная надпись о выдаче денег за подписями руководителя и главного бухгалтера предприятия или лиц, на это уполномоченных.

Впрочем, многие бухгалтеры дальновидно даже массовые выплаты оформляют отдельными расходными кассовыми ордерами, а не платежными ведомостями. Такое усложнение работы окупается в дальнейшем. Выдача той же заработной платы по расходным кассовым ордерам, когда работники не видят суммы, полученные другими работниками, позволяет избежать склок, скандалов, постоянных претензий и выяснений типа «работаем одинаково, а почему зарплата у него на 10 руб. больше».

Выдавая деньги по расходным кассовым ордерам или заменяющим их документам отдельному лицу, кассир требует предъявления документа (паспорта или другого документа), удостоверяющего личность получателя, записывает наименование и номер документа, кем и когда он выдан и следит, чтобы получатель поставил дату и расписался. Если вместо расходного кассового ордера составлена платежная ведомость на выдачу денег нескольким лицам, то получатели также предъявляют указанные документы, удостоверяющие их личность, и расписываются в соответствующей графе платежных документов. Однако в последнем случае запись о данных документа, удостоверяющего личность, на денежном документе, заменяющем кассовый расходный ордер, не производится.

ПРИМЕР

Приведем образец заполнения платежной ведомости.

Унифицированная форма № Т-53
Утверждена постановлением Госкомстата России
от 05.01.2004 № 1

ООО «Ням-Ням»

наименование организации

Основное подразделение

наименование структурного подразделения

Форма по ОКУД
по ОКПО

Корреспондирующий счет

Коды
0301011
38986802
70

В кассу для оплаты в срок
с «15» июня 200_ г.

по «15» июня 200_ г.

Сумма **Шесть тысяч пятьсот семьдесят пять рублей 00 копеек**

сумма прописью

(6575 руб. 00 коп.)

Руководитель организации

Директор

должность

Кравчук

подпись

Кравчук В.А.

расшифровка подписи

Главный бухгалтер

Зайчик

подпись

Зайчик С.В.

расшифровка подписи

«15» июня 200_ г.

ПЛАТЕЖНАЯ ВЕДОМОСТЬ

Номер документа	Дата составления
81	15.06.200_ г.

Расчетный период	
с	по
01.июн	15.июн

2-я страница формы Т-53

Номер по порядку	Табельный номер	Фамилия инициалы	Сумма, руб	Подпись в получении	Примечание
1	2	3	4	5	6
1	94	Кириченко Алексей Владимирович	2 175,00	Кириченко	
2	96	Исаева Екатерина Александровна	2 200,00	Исаева	
3	133	Кулешев Константин Александрович	2 200,00	Кулешев	

Количество листов 2

По настоящей платежной ведомости

выплачено **Шесть тысяч пятьсот семьдесят пять рублей 00 копеек**

сумма прописью

руб. 00 коп.)

и депонированс

сумма прописью

руб. 00 коп.)

Выплату произвел

Кассир

должность

Орлов

подпись

Орлов К.Р.

расшифровка подписи

Расходный кассовый ордер № **455** от «15» июня 200_ г.

Проверил бухгалтер

Зайчик

подпись

Зайчик С.В.

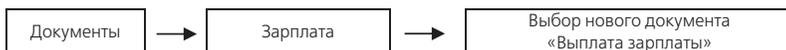
расшифровка подписи

«15» июня 200_ г.

В 1С (конфигурация «Бухгалтерский учет») для формирования платежной ведомости необходимо обратиться к следующим документам:



или



Кассиру не обязательно производить выдачу денег только по предъявлению паспорта. Своим работникам деньги можно выдать по удостоверению, выданному данным работодателем, при наличии на нем фотографии и личной подписи владельца.

Выдачу денег кассир производит только лицу, указанному в расходном кассовом ордере или заменяющем его документе. Если выдача денег производится по доверенности, оформленной в установленном порядке, в тексте ордера после фамилии, имени и отчества получателя денег бухгалтерией указывается фамилия, имя и отчество лица, которому доверено получение денег. Если выдача денег производится по ведомости, перед распиской в получении денег кассир делает надпись: «По доверенности». Доверенность остается в документах дня, как приложение к расходному кассовому ордере или ведомости.

По истечении установленных сроков оплаты труда, выплаты пособий по социальному страхованию кассир должен:

а) в платежной (расчетно-платежной) ведомости против фамилии лиц, которым не произведены указанные выплаты, поставить штамп или сделать отметку от руки: «Депонировано»;

б) составить реестр депонированных сумм;

в) в конце платежной (расчетно-платежной) ведомости сделать надпись о фактически выплаченных и подлежащих депонированию суммах, сверить их с общим итогом по платежной ведомости и скрепить надпись своей подписью. Если деньги выдавались не кассиром, а другим лицом, то на ведомости дополнительно делается надпись: «Деньги по ведомости выдавал (подпись)». Выдача денег кассиром и раздатчиком по одной ведомости запрещается;

г) записать в кассовую книгу фактически выплаченную сумму и поставить на ведомости штамп: «Расходный кассовый ордер № _____».

Бухгалтерия производит проверку отметок, сделанных кассиром в платежных (расчетно-платежных) ведомостях, и подсчет выданных и депонированных по ним сумм.

Депонированные суммы сдаются в банк, и на сданные суммы составляется один общий расходный кассовый ордер.

Говоря о расходном кассовом ордере, мы тем самым говорим о выдаче (расходовании) денежных средств. Следовательно, счет 50 «Касса» будет кредитоваться. Счет, корреспондирующий со счетом 50, будет отражаться в соответствующей графе приходного кассового ордера.

Поступление денежных средств в кассу будет отражаться по КРЕДИТУ счета 50 «Касса» в следующей корреспонденции счетов:

Хозяйственная операция	Дебет
Сданы денежные средства на расчетный счет	51 «Расчетные счета»
Сданы денежные средства на валютный счет	52 «Валютные счета»
Сданы денежные средства на специальные счета в банке	55 «Специальные счета в банках»
Переданы деньги инкассатору для отправки в банк	57 «Переводы в пути»
Произведена оплата поставщику из кассы предприятия	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
Выплачены из кассы покупателю денежные средства. Такая выплата может быть произведена в случае возврата покупателю излишне полученной суммы.	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
Произведено погашение краткосрочного кредита или займа	66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»
Произведено погашение долгосрочного кредита или займа	67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»
Выплачена из кассы заработная плата	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
Выданы из кассы под отчет денежные средства	71 «Расчеты с подотчетными лицами»
Выплачены из кассы предприятия денежные средства работникам в счет расчетов по прочим операциям	73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»
Выплачены денежные средства по расчетам с учредителями	75 «Расчеты с учредителями»
Выплачены денежные средства из кассы предприятия по расчетам с разными дебиторами и кредиторами	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
Выплачены денежные средства по прочим операциям, не связанным непосредственно с основной деятельностью. Например, выплачена из кассы предприятия сумма штрафа за нарушение условий договора.	91 «Прочие доходы и расходы»

Хозяйственная операция	Дебет
Выявлена недостача денежных средств при инвентаризации кассы	94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»
И др.	

При работе с кассовыми документами необходимо обращать внимание на то, чтобы:

- приходные кассовые ордера и квитанции к ним, а также расходные кассовые ордера и заменяющие их документы должны быть заполнены бухгалтерией четко и ясно чернилами, шариковой ручкой или выписаны на машине (пишущей, вычислительной). Подчистки, помарки или исправления в этих документах не допускаются. Документы должны быть оформлены в соответствии с требованиями законодательства;

- в наличии должны быть все разрешительные подписи, предусмотренные формой документов. Причем подписи должны быть не любые, а подлинные подписи лиц, имеющих право подписывать такие документы;

- в приходных и расходных кассовых ордерах указывается основание для их составления и перечисляются прилагаемые к ним документы. Если в расходном кассовом ордере или приходном кассовом ордере указаны прилагаемые документы, то эти документы должны быть в наличии;

- выдача приходных и расходных кассовых ордеров или заменяющих их документов на руки лицам, вносящим или получающим деньги, запрещается;

- прием и выдача денег по кассовым ордерам может производиться только в день их составления;

- расписка в получении денег может быть сделана получателем только собственноручно чернилами или шариковой ручкой с указанием полученной суммы: рублей – прописью, копеек – цифрами. При получении денег по платежной (расчетно-платежной) ведомости сумма прописью не указывается;

- выдача денег из кассы, не подтвержденная распиской получателя в расходном кассовом ордере или другом заменяющем его документе, в оправдание остатка наличных денег в кассе не принимается. Эта сумма считается недостачей и взыскивается с кассира. Наличные деньги, находящиеся в кассе, но не подтвержденные приходными кассовыми орде-

рами, считаются излишком кассы и зачисляются в доход предприятия;

– сумма прописью должна начинаться с большой буквы и с начала строки, что позволит избежать злоупотреблений кассира. Ведь в ряде случаев достаточно легко, например, «одну тысячу двести рублей» превратить в «Двадцать одну тысячу двести рублей»;

– приходные и расходные кассовые ордера или заменяющие их документы немедленно после получения или выдачи по ним денег подписываются кассиром, а приложенные к ним документы наряду с самими приходными кассовыми ордерами и расходными кассовыми ордерами погашаются штампом или надписью «Оплачено» с указанием даты (числа, месяца, года). На многих предприятиях, согласно логике на приходных документах ставят штамп «Получено», а на расходных документах штамп «Оплачено». На наш взгляд, это не является фактическим нарушением требований порядка кассовых операций, хотя формально нарушение есть. Ведь, согласно Порядку ведения кассовых операций должен стоять штамп «Оплачено». В результате некоторые проверяющие – приверженцы формализма пишут замечания. Поэтому, не хотите даже небольшой проблемы – ставьте штампик «Оплачено». Хотелось бы вкратце пояснить, собственно, для каких целей необходим этот штампик. Представим такую ситуацию. Работник пишет заявление с просьбой оказать ему материальную помощь. Его просьба находит отзыв в душе руководителя, и работник получает, например, 5000 руб. материальной помощи. Кассир подшивает данный документ к кассе, однако штамп «Оплачено» не ставит. Этот дает работнику не очень моральную (но мы сейчас говорим о возможностях, а не о морали) возможность, если это заявление вновь окажется в его руках, получить эти 5000 руб. еще раз, подделав даты и выдав этот документ за новое заявление. Наличие штампа «Оплачено» автоматически исключит возможность такой аферы, т.к. будет наглядно видно, что деньги по данному заявлению уже были выплачены.

Но в соответствии с требованиями Порядка ведения кассовых операций мало оформить поступление и выдачу денеж-

ных средств приходным кассовым ордером и расходным кассовым ордером. Приходные и расходные кассовые ордера или заменяющие их документы до передачи в кассу регистрируются бухгалтерией в журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов. Расходные кассовые ордера, оформленные на платежных (расчетно-платежных) ведомостях на оплату труда и других приравненных к ней платежей, регистрируются после их выдачи. Регистрация приходных и расходных кассовых документов может осуществляться с применением средств вычислительной техники.

Заметим, что требование о ведении журнала регистрации приходных и расходных кассовых ордеров и заменяющих их документов часто не выполняется в ходе практической деятельности. В то же время ведение такого журнала обеспечивает выполнение мер дополнительного контроля за движением денежных средств. Несомненно, что ведение данных журналов вручную приносит дополнительные хлопоты бухгалтеру. Хотя, если бухгалтерия ведется в автоматизированной программе компьютерного учета, то рассматриваемые журналы формируются автоматически без дополнительных трудозатрат.

Так, в программе 1С (конфигурация «Бухгалтерский учет») для этого необходимо зайти в следующие меню:



Затем в журнале «Реестр документов» можно выбрать необходимые настройки (меню «Настройки»).

Но и на этом обязанности по ведению кассы не заканчиваются. Кассир должен все поступление и расходование денежных средств учесть в кассовой книге. В соответствии с требованиями Порядка ведения кассовых операций кассовая книга должна быть на предприятии только одна. Она должна быть пронумерована, прошнурована и опечатана печатью. Количество листов в кассовой книге заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера данного предприятия.

Кто-то, кто слышал о таком документе, как отчет кассира, спросит: «А отчет кассира – это что, какой-то другой документ?».

Поясним, что записи в кассовой книге ведутся в 2-х экземплярах через копировальную бумагу чернилами или шариковой ручкой. Вторые экземпляры листов должны быть отрывными и служат отчетом кассира. То есть это тот же самый документ, но называемый отчетом кассира. А первые экземпляры листов остаются в кассовой книге и представляют собой собственно кассовую книгу. Первые и вторые экземпляры листов нумеруются одинаковыми номерами. Если учет ведется на компьютере, то отчет кассира ничем не будет отличаться от кассовой книги, разве что название будет «Вкладной лист кассовой книги» и «Отчет кассира». В последнем за каждый месяц «Вкладном листе кассовой книги», сформированном на компьютере, должно автоматически печататься общее количество листов кассовой книги за каждый месяц, а в последнем за календарный год – общее количество листов кассовой книги за год.

Записи в кассовую книгу производятся кассиром сразу же после получения или выдачи денег по каждому ордеру или другому заменяющему его документу. Ежедневно в конце рабочего дня кассир подсчитывает итоги операций за день, выводит остаток денег в кассе на следующее число и передает в бухгалтерию в качестве отчета кассира второй отрывной лист (копию записей в кассовой книге за день) с приходными и расходными кассовыми документами под расписку в кассовой книге.

Подчистки и неоговоренные исправления в кассовой книге не допускаются. Сделанные исправления заверяются подписями кассира, а также главного бухгалтера предприятия или лица, его заменяющего.

Контроль за правильным ведением кассовой книги возлагается на главного бухгалтера предприятия.

Получая наличные деньги в оплату за проданный товар, предприниматель пробьет кассовый чек на ККМ, и зафиксирует поступление выручки в Книге учета доходов и расходов. Причем согласно Закону о ККТ пробивать кассовый чек ему необходимо как при расчетах с физическими лицами, индивидуальными предпринимателями, так и при расчетах с организациями. На основании показаний контрольно-кассовой техники предприниматель будет вести учет своих доходов, полученных наличными денежными средствами.

Другие поступления наличных денег для предпринимателя не являются его доходами от предпринимательской деятельности, пробивать их по кассе не нужно, следовательно, и отражать в Книге учета доходов и расходов не надо.

Оплачивая те или иные расходы наличными деньгами, предприниматель получит от продавца товаров, работ, услуг документ, подтверждающий факт оплаты: чек ККМ, корешок к приходному кассовому ордеру, товарный чек и др.

Перечисленные документы и будут являться теми первичными учетными документами, которые необходимы для отражения расходных операций в Книге учета доходов и расходов. А выписывать расходный ордер при этом ему совсем не обязательно.

Заработная плата, которая начисляется сотрудникам индивидуального предпринимателя, выдается на основании пятого раздела Книги учета доходов и расходов. В Таблице № 5 сотрудники расписываются в получении начисленных денежных сумм. Следовательно, отдельную платежную ведомость на выдачу заработной платы предприниматель оформлять не должен.

Такой порядок предпринимателю удобен в том случае, если он сам выполняет обязанности кассира, самостоятельно получает и расходует наличные денежные средства.

Если предприниматель загружен другой работой, то он может переложить обязанности кассира на наемного работника.

Доверяя свое имущество наемному работнику, предприниматель возлагает на него материальную ответственность за переданные ему ценности. Материальная ответственность может быть возложена на работника при наличии следующих условий:

- имуществу предпринимателя нанесен действительный ущерб;
- имеет место противоправное поведение работника;
- вина работника установлена;
- между противоправным поведением работника, его виной и ущербом, возникшим у предпринимателя, существует связь.

Действительный ущерб выражается в реальном уменьшении имущества работодателя или в ухудшении имущества, а также в необходимости для работодателя произвести затраты либо излишние выплаты на приобретение или восстановление имущества.

Материальная ответственность не накладывается на работника, если ущерб причинен вследствие действия непреодолимой силы, нормального хозяйственного риска или крайней необходимости. Также сотрудник не будет возмещать ущерб, если предприниматель не обеспечил условия для хранения имущества.

Перечень случаев, когда работник может быть привлечен к полной материальной ответственности, приведен в статье 243 Трудового кодекса РФ. Это случаи, когда:

- полная материальная ответственность возложена на сотрудника Трудовым кодексом РФ или другим законом;
- выявлена недостача ценностей, полученных по договору или доверенности;
- ущерб причинен умышленно;
- ущерб причинен в состоянии алкогольного, наркотического или токсического опьянения;
- ущерб причинен в результате преступных действий или административного проступка;
- сотрудник разгласил служебную или коммерческую тайну;
- ущерб причинен не при исполнении трудовых обязанностей.

В перечисленных выше случаях работник обязан возместить предпринимателю причиненный ущерб в полном размере, а также ущерб, который возник у него из-за возмещения вреда третьим лицам.

При этом предприниматель не имеет права на возмещение со стороны работника неполученных доходов (упущенной выгоды) и должен доказать вину работника в причинении ущерба.

Категории работников, с которыми могут заключаться письменные договоры о полной материальной ответственности, приведены в постановлении Минтруда России от 31 декабря 2002 г. № 85. К ним относятся:

– работники, которые имеют дело с наличными деньгами (кассиры, контролеры и контролеры-кассиры и другие работники);

– работники, осуществляющие получение, заготовку, хранение, учет, выдачу, транспортировку материальных ценностей (заведующие складов, ломбардов, камер хранения, а также кладовщики, кастелянши, агенты по заготовке или снабжению, экспедиторы и другие);

– работники торговли (продавцы, товароведы), общественного питания, бытового обслуживания, гостиниц; начальники строительных и монтажных цехов (мастера и бригадиры).

Кроме того, в постановлении Минтруда № 85 указаны перечни работ, при выполнении которых работодатель должен заключать договоры о полной индивидуальной, а также о полной коллективной материальной ответственности.

Обратите внимание: работники до 18 лет не несут ответственности за недостачу ценностей, которые им были переданы на основании договора о полной материальной ответственности. Поэтому заключать с ними такие договоры не имеет никакого смысла.

Кроме того, договоры о полной индивидуальной материальной ответственности, заключенные с работниками, не указанными в Постановлении Минтруда РФ № 85, не имеют юридической силы.

Договор о полной материальной ответственности является дополнительным по отношению к трудовому договору. Поэтому в трудовом договоре необходимо указать, что с работником будет заключен договор о материальной ответственности. Договор составляется в двух экземплярах в произвольной форме на основе типовой формы Договора о полной индивидуальной материальной ответственности, приведенной в Приложении № 2 к Постановлению Минтруда № 85.

Один экземпляр договора передается работнику, другой – остается у предпринимателя.

Таким образом, если с кассиром заключен договор о полной индивидуальной материальной ответственности, то сумму недостачи наличных денег в кассе можно взыскать с него в полном объеме. Для учета указанных документов индивиду-

альный предприниматель может самостоятельно разработать Журнал учета денежных документов.

В кассе предпринимателя могут храниться не только наличные деньги, но и денежные документы, например почтовые марки, оплаченные авиабилеты, проездные документы.

Чтобы контролировать сохранность наличных денежных средств, предпринимателю целесообразно вести их учет с использованием первичных документов по учету кассовых операций в том же порядке, в котором его ведут организации. Никаких ограничений и запретов в этом вопросе для предпринимателя не установлено.

Согласно постановлению Госкомстата России от 18 августа 1998 г. № 88 первичными учетными документами по учету кассовых операций являются:

- Приходный кассовый ордер (КО-1);
- Расходный кассовый ордер (КО-2);
- Журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов (КО-3);
- Кассовая книга (КО-4);
- Книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств (КО-5).

В этом постановлении содержатся указания по заполнению этих документов. При заполнении расходных кассовых ордеров предприниматель должен ставить свою подпись в строке «Подпись руководителя организации». Никакие исправления вносить в кассовые документы нельзя.

7.3. Ответственность за нарушение лимита

Чем же грозит нарушение требований законодательства, а именно лимита остатков кассы и предельного размера расчетов наличными деньгами между юридическими лицами по одной сделке?

Ответственность за данные правонарушения предусмотрена Кодексом РФ об административных правонарушениях.

Нарушение порядка работы с денежной наличностью влечет применение штрафных санкций. Обратимся к статье 15.1 Кодекса об административных правонарушениях РФ.

Нарушение порядка работы с денежной наличностью, выразившееся в осуществлении расчетов наличными деньгами с другими организациями сверх установленных размеров, неоприходовании (неполном оприходовании) в кассу денежной наличности, несоблюдении порядка хранения свободных денежных средств, а равно в накоплении в кассе наличных денег сверх установленных лимитов, – влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 4000 рублей до 5000 рублей; на юридических лиц – от 40 000 рублей до 50 000 рублей.

Невыполнение должностным лицом учреждения банка обязанностей по контролю за выполнением организациями или их объединениями правил ведения кассовых операций влечет наложение административного штрафа в размере от 2000 рублей до 3000 рублей.

В то же время, даже если ошибка уже совершена, то важно обратить внимание на то, что в соответствии со статьей 4.5 КоАП РФ постановление по делу об административном правонарушении не может быть вынесено по истечении двух месяцев со дня совершения административного правонарушения. То есть, чтобы оштрафовать бухгалтера или предприятие за данные нарушения, необходимо, чтобы проверка прошла на предприятии не позднее 2-х месяцев со дня совершения административного правонарушения. Если этот срок пропущен, то привлечь к ответственности не удастся. Впрочем, советуем относиться к данным нормам КоАП РФ серьезно и выполнять требования законодательства, так сказать «во избежание...».

Как принять на работу и уволить сотрудника

Обращаем ваше внимание, что в Трудовой кодекс РФ были внесены существенные изменения, которые прибавили работы бухгалтерии и кадровым службам бизнесменов.

Во-первых, предприниматели теперь обязаны вести трудовые книжки своих сотрудников. Раньше же предприниматели были лишены права делать записи в трудовых книжках, а стаж их сотрудников подтверждался лишь трудовым договором.

Коммерсантам также нет необходимости регистрировать все заключенные с сотрудниками соглашения в местных префектурах, как того требовала статья 303 Трудового кодекса РФ.

Трудовой кодекс РФ разрешает индивидуальным предпринимателям выступать в роли работодателей. Особенности труда работников у предпринимателей посвящена глава 48 Трудового кодекса РФ.

8.1. Какие документы должен представить претендент при приеме на работу

Для заключения договора лицо, поступающее на работу, должно предъявить предпринимателю:

- паспорт или иной документ, удостоверяющий личность;
- трудовую книжку, за исключением случаев, когда трудовой договор заключается впервые или работник поступает на работу на условиях совместительства;

- страховое свидетельство государственного пенсионного страхования;
- документы воинского учета – для военнообязанных и лиц, подлежащих призыву на военную службу;
- документ об образовании, о квалификации или наличии специальных знаний – при поступлении на работу, требующую специальных знаний или специальной подготовки;
- дополнительные документы, если для выполнения работы нужны определенные навыки (например, медицинскую книжку, водительские права и т.д.).

Для полного порядка с необходимых документов можно снять копии и подшить их в отдельную папку, разместив в ней данные о работнике. Если лицо поступает на работу впервые, то на предпринимателя ложится обязанность оформить на него страховое свидетельство государственного пенсионного страхования.

Гражданин, который начал работать у предпринимателя не с начала года, должен предъявить справку о доходах с предыдущего места работы. Такая справка составляется по форме № 2-НДФЛ, которая утверждена Приказом ФНС России от 13 октября 2006 г. № САЭ-3-04/706@. Отметим, что последние изменения в форму были внесены 30 декабря 2008 г. приказом ФНС России № ММ-3-3/694@.

8.2. Как заключить трудовой договор с работником

8.2.1. Общие правила составления трудовых договоров

Между работником и предпринимателем трудовой договор заключается по тем же правилам, что и между работодателями-организациями и работниками. Это означает, что договор должен оформляться в виде документа, подписываемого сторонами.

Трудовой договор заключается в двух экземплярах. Один экземпляр хранится у работника, другой – у работодателя. Может случиться так, что трудовой договор будет составлен

предпринимателем неверно. Тем не менее, он считается заключенным, если работник приступил к работе с разрешения предпринимателя.

По трудовому договору предприниматель должен:

- предоставлять работникам работу, обусловленную трудовым договором;

- обеспечивать безопасность труда и условия, отвечающие требованиям охраны и гигиены труда;

- обеспечивать работников оборудованием, инструментами, технической документацией и иными средствами, необходимыми для исполнения ими трудовых обязанностей;

- обеспечивать работникам равную оплату за труд равной ценности;

- выплачивать в полном размере причитающуюся работникам заработную плату в сроки, установленные настоящим Кодексом, коллективным договором, правилами внутреннего трудового распорядка организации, трудовыми договорами;

- обеспечивать бытовые нужды работников, связанные с исполнением ими трудовых обязанностей;

- осуществлять обязательное социальное страхование работников в порядке, установленном федеральными законами;

- возмещать вред, причиненный работникам в связи с исполнением ими трудовых обязанностей, а также компенсировать моральный вред в порядке и на условиях, которые установлены настоящим Кодексом, федеральными законами и иными нормативными правовыми актами;

- исполнять иные обязанности, предусмотренные настоящим Кодексом, федеральными законами и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права, коллективным договором, соглашениями и трудовыми договорами.

Работник должен:

- добросовестно исполнять свои трудовые обязанности, возложенные на него трудовым договором;

- соблюдать правила внутреннего трудового распорядка организации;

- соблюдать трудовую дисциплину;

- выполнять установленные нормы труда;

- соблюдать требования по охране труда и обеспечению безопасности труда;
- бережно относиться к имуществу работодателя и других работников;
- незамедлительно сообщить работодателю либо непосредственному руководителю о возникновении ситуации, представляющей угрозу жизни и здоровью людей, сохранности имущества работодателя.

Как правило, предприниматель может принять на работу человека только с 16-летнего возраста. Однако из этого правила есть исключения. Несовершеннолетний может быть принят на работу с 14 лет при соблюдении следующих условий:

- он занят легким трудом, который не причиняет вреда здоровью;
- работает в свободное от учебы время;
- на поступление на работу есть согласие одного из родителей (опекуна, попечителя) и согласие органа опеки и попечительства.

8.2.2. Обязательные условия договора

Договор заключается непосредственно при приеме сотрудника на работу обязательно в письменной форме. В трудовом договоре указываются все обязательные условия сотрудничества работодателя и работника, а именно:

1. Фамилия, имя и отчество работника и предпринимателя.
2. Место работы. Предприниматель должен оговорить точный адрес места работы нового сотрудника.
3. Дата начала трудовой деятельности. Указывается та дата, когда работник должен приступить к работе.
4. Срок действия срочного трудового договора. Трудовой договор может быть заключен как на неопределенный, так и на определенный срок. Этот вопрос решается по соглашению сторон (ст. 304 Трудового кодекса РФ).

Работодатель обязан в трехдневный срок со дня фактического доступа к работе заключить письменный трудовой договор с работником (ст. 67 Трудового кодекса РФ).

Трудовой договор вступает в силу с даты его подписания или с того момента, когда сотрудник приступил к выполне-

нию своих обязанностей, а именно в день, установленный договором, или же на следующий день после вступления договора в силу. Если же сотрудник не приступил к работе без уважительных причин в течение недели от указанной даты, то договор расторгается.

Срочный договор может быть заключен только в отдельных случаях, предусмотренных статьей 59 Трудового кодекса РФ, например:

- для замены временно отсутствующего работника;
- на срок выполнения временных (до двух месяцев) или сезонных работ и т.д.

Если предприниматель не расторг договор, и сотрудник продолжает работать, то считается, что договор заключен на неопределенный срок на прежних условиях.

5. Наименование должности и конкретная трудовая функция работника.

6. Режим и условия его работы.

Обратите внимание: статья 305 Трудового кодекса РФ специально указывает, что продолжительность рабочего дня для лиц, работающих у предпринимателей, не может быть больше, а продолжительность отпуска меньше, чем это предусмотрено Трудовым кодексом.

Нормальная продолжительность рабочего времени не должна превышать 40 часов в неделю. Это значит, что при пятидневной рабочей неделе рабочий день не может длиться больше 8 часов. Продолжительность рабочей смены сокращается на один час:

- в рабочий день накануне праздника;
- при работе в ночное время (с 22 до 6 часов).

Для учащихся общеобразовательных учреждений в возрасте до 18 лет, которые трудятся во время учебного года в свободное от учебы время, продолжительность рабочего времени не может превышать 20 часов в неделю или 4-х часов в день. С ними в соответствии со статьей 59 Трудового кодекса РФ заключается срочный трудовой договор. Кроме того, для некоторых категорий работников устанавливается сокращенная продолжительность рабочего времени, в соответствии со статьей 92 Трудового кодекса РФ.

По соглашению между предпринимателем и работником может быть установлен неполный рабочий день или неполная рабочая неделя. Это касается беременных женщин, родителей, дети которых не достигли 14 лет, а также лиц, которые осуществляют уход за больными членами семьи. В этом случае оплата труда работника производится пропорционально отработанному времени или в зависимости от выполненного объема работы.

Учтите, что сотрудник, работающий на условиях неполного рабочего времени, имеет право на отпуск в размере 28 календарных дней, и его трудовой стаж рассчитывается на общих основаниях.

Работник может работать у предпринимателя как по основному месту работы, так и по совместительству. Продолжительность рабочего времени у совместителя не может превышать 4-х часов в день, а в течение месяца не должна превышать половины месячной нормы рабочего времени, установленной для соответствующей категории работников.

На основании письменного согласия работника предприниматель может привлечь его к сверхурочной работе. Сверхурочной считается работа, которая выходит за пределы установленной продолжительности рабочего времени. При этом для каждого работника сверхурочные работы не могут превышать 4-х часов в течение двух дней подряд и 120 часов в год.

Для работника может быть установлена:

- пятидневная рабочая неделя с двумя выходными днями;
- шестидневная рабочая неделя с одним выходным днем;
- рабочая неделя с предоставлением выходных дней по скользящему графику.

В некоторых случаях работнику устанавливается ненормированный рабочий день. При таком режиме работы сотрудник может по распоряжению предпринимателя при необходимости периодически привлекаться к выполнению своих трудовых функций за пределами нормальной продолжительности рабочего времени.

7. Права и обязанности работника и работодателя.

8. Порядок предоставления выходных дней и ежегодных оплачиваемых отпусков.

Каждый работник имеет право на ежедневные перерывы, один или два выходных в неделю, праздничные дни и ежегодные оплачиваемые отпуска.

В течение рабочего дня работнику должен быть предоставлен перерыв для отдыха и питания продолжительностью не более двух часов и не менее 30 минут. Время предоставления перерыва и его конкретная продолжительность устанавливается обычно по соглашению между работником и работодателем.

Еженедельные выходные предоставляются работникам следующим образом:

- при пятидневной рабочей неделе – два выходных дня в неделю;

- при шестидневной рабочей неделе – один выходной день.

Общим выходным днем является воскресенье. Второй выходной день при пятидневной рабочей неделе устанавливается по соглашению работника и работодателя. Как правило, оба выходных предоставляются подряд. В том случае, если приостановка работы в выходные дни невозможна, то они предоставляются в различные дни недели поочередно каждой группе работников.

Статьей 112 Трудового кодекса РФ установлены следующие нерабочие праздничные дни:

- 1, 2, 3, 4 и 5 января – Новогодние каникулы;

- 7 января – Рождество Христово;

- 23 февраля – День защитника отечества;

- 8 марта – Международный женский день;

- 1 мая – Праздник Весны и Труда;

- 9 мая – День Победы;

- 12 июня – День России;

- 4 ноября – День народного единства.

При совпадении выходного и нерабочего праздничного дней выходной день переносится на следующий после праздничного рабочий день.

Работники могут ежегодно отдыхать 28 календарных дней, а для получения первого отпуска нужно отработать всего 6 месяцев. По соглашению сторон отпуск может быть предоставлен и до истечения 6 месяцев. Продолжительность еже-

годного отпуска определяется без учета праздничных дней. На время отпуска за работником сохраняется место работы и средний заработок.

В случае рождения ребенка, регистрации брака, смерти близких родственников работодатель обязан на основании письменного заявления работника предоставить ему отпуск без сохранения заработной платы до пяти календарных дней.

9. Условия оплаты труда (размер тарифной ставки или должностного оклада).

Месячная заработная плата работника не может быть меньше минимального размера оплаты труда (МРОТ). В эту сумму не включаются доплаты и надбавки, а также поощрительные, компенсационные и социальные выплаты. Федеральный закон от 19 июня 2000 г. № 82-ФЗ гласит, что сегодня МРОТ установлен с 1 января 2009 г. – 4330 руб.

10. Основания для расторжения трудового договора.

11. Сроки предупреждения об увольнении.

12. Размеры выходного пособия и других компенсационных выплат в случае увольнения.

8.2.3. Дополнительные условия трудового договора

Трудовой договор может содержать и дополнительные условия, однако при этом не ухудшающие положение работника по сравнению с требованиями трудового законодательства. К ним относятся:

- испытательный срок;
- неразглашение служебной или коммерческой тайны;
- обязанность отработать у предпринимателя определенный срок после обучения, оплаченного за счет работодателя;
- заключение договора о полной индивидуальной материальной ответственности.

Испытательный срок устанавливается для того, чтобы определить, соответствует ли сотрудник занимаемой должности или нет. Перечень лиц, которым испытательный срок не может быть установлен, перечислен в статье 70 Трудового кодекса РФ. К ним, в частности, относятся беременные женщины, сотрудники, которым не исполнилось 18 лет, и т.д.

Максимальная продолжительность испытательного срока для главных бухгалтеров и их заместителей составляет полгода, для остальных сотрудников – три месяца. По договоренности между предпринимателем и работником этот срок может быть сокращен. Периоды, когда сотрудник болел или отсутствовал на работе по другим уважительным причинам, в испытательный срок не засчитываются. Обратите внимание, что еще до истечения испытательного срока трудовой договор может быть расторгнут как сотрудником, так и работодателем. Условия расторжения договора приведены в таблице.

В том случае, когда срок испытания истек, а сотрудник все еще продолжает работу, считается, что он выдержал испытание. Следовательно, расторгнуть трудовой договор можно будет только на общих основаниях. Если в трудовом договоре отсутствует условие об испытании, значит, предприниматель принял работника без испытания.

8.2.4. Особенности трудовых договоров, заключаемых предпринимателями

В содержании трудовых договоров, которые заключают индивидуальные предприниматели, есть и некоторые особенности. Например, статья 307 Трудового кодекса РФ дает бизнесменам возможность закрепить в договоре дополнительные, не предусмотренные Кодексом, основания для увольнения своего работника. В таких случаях, трудовой договор должен содержать и условия о размерах и случаях выплаты выходного пособия, и иных компенсаций.

Кроме того, статья 306 Трудового кодекса РФ разрешает предпринимателю в одностороннем порядке менять существенные условия трудового договора, но предварительно предупредив об этом работника не менее чем за 14 календарных дней (а не за 2 месяца, как это установлено в отношении работников организаций).

8.3. Как составить приказ о приеме сотрудника на работу

На основе трудового договора, заключенного с работником, предприниматель составляет приказ (распоряжение) о приеме на работу (ст. 68 Трудового кодекса РФ). Для этого можно использовать стандартную форму Приказа о приеме на работу (форма № Т-1) из Альбома унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты. Эти формы утверждены постановлением Госкомстата России от 5 января 2004 г. № 1.

В приказе указывается фамилия, имя, отчество и должность сотрудника, его оклад и срок испытания, если таковой установлен. Кроме того, в приказе необходимо указать условия приема на работу и характер работы:

- по основному месту работы или по совместительству;
- для выполнения определенной работы или для замещения временно отсутствующего работника и др.

Приказ подписывает сам предприниматель. В трехдневный срок со дня подписания трудового договора копия приказа о приеме на работу выдается работнику под расписку.

8.4. Должностные инструкции

Должностные инструкции работников не относятся к числу обязательных документов, и необходимость в их наличии или отсутствии определяется предпринимателем самостоятельно. Однако, разработав должностные инструкции для каждого работника, предприниматель достигнет сразу двух целей:

- работники знают, что они должны делать;
- предприниматель четко представляет, что и когда он может с них потребовать.

Должностные инструкции разрабатываются по каждой должности с учетом специфики деятельности предпринимателя. При этом главное отличие должностной инструкции от трудового договора – ее направленность не на конкретного

работника, а на должность. Например, у предпринимателя может поменяться десяток продавцов, а должностная инструкция для должности продавца останется в прежнем виде. Поэтому иметь должностную инструкцию очень удобно: не надо каждый раз при составлении трудового договора описывать трудовые обязанности работника. Достаточно будет сделать ссылку на соответствующую должностную инструкцию.

В должностную инструкцию включается перечень требований к знаниям работника, квалификационные требования к работнику (образование, стаж работы) и т.д. Самым главным разделом должностной инструкции является перечень обязанностей работника.

В качестве основы для этого раздела инструкции можно использовать Квалификационный справочник должностей руководителей, специалистов и других служащих (утвержденных постановлением Минтруда России от 21 августа 1998 г. № 37).

В нем содержатся основные должностные обязанности работников, требования к их знаниям и квалификации. Однако в этих документах не учтена специфика деятельности конкретного предпринимателя и приведены далеко не все существующие профессии и должности. Поэтому предпринимателю придется самостоятельно разработать должностные инструкции для своих сотрудников.

Для того чтобы должностная инструкция приобрела обязательную для сотрудника силу, ее надо сначала утвердить приказом (распоряжением), а после этого обязательно ознакомить работника с этой инструкцией под роспись. Причем новых сотрудников с инструкцией необходимо знакомить непосредственно при приеме на работу одновременно с подписанием трудового договора, в котором дается ссылка на нее. И действовать она будет в таком случае с момента приема на работу.

Для уже работающих сотрудников должностная инструкция вступает в силу непосредственно с даты ознакомления с ней под роспись. Если же подпись работника об ознакомлении со своими должностными обязанностями на инструкции отсутствует, значит, он с содержанием инструкции не озна-

комлен и предъявлять к нему претензии за неисполнение указанных в ней требований нельзя. Действует инструкция вплоть до ее отмены предпринимателем.

8.5. Какой договор лучше – трудовой или гражданско-правовой?

Гражданско-правовой договор – это соглашение двух или нескольких лиц об установлении, изменении или прекращении прав и обязанностей (ст. 420 Гражданского кодекса РФ).

Физические лица могут привлекаться для участия в коммерческой деятельности по следующим гражданско-правовым договорам:

- подряда;
- возмездного оказания услуг;
- поручения;
- комиссии;
- агентирования.

Довольно часто вместо трудовых договоров предприниматель заключает с работниками гражданско-правовые договоры. Можно ли так поступать?

Трудовой договор – это соглашение, сторонами которого всегда являются работник и работодатель. Работник трудится у предпринимателя по определенной специальности, квалификации, должности. Кроме того, работник должен подчиняться внутреннему трудовому распорядку: вовремя приходить на работу и уходить с работы не ранее установленного срока.

За нарушение этих правил предприниматель может привлечь работника к дисциплинарной ответственности. Работодатель в свою очередь обязан выплачивать работнику заработную плату, обеспечить надлежащие условия труда (соблюдать требования охраны труда, санитарии и т. п.). Наличие у предпринимателя работника предполагает ведение кадровой документации (приказы, личные карточки и т. д.). Заключая трудовой договор, предприниматель приобретает множество обязанностей: предоставить работнику отпуск, выплатить по-

собие по временной нетрудоспособности, а также все иные гарантии и льготы, предусмотренные Трудовым кодексом РФ. И, наконец, трудовые договоры необходимо регистрировать в органах местного самоуправления.

Одно из их отличий от трудового договора состоит в том, что по гражданско-правовому договору исполняется четко определенное задание. Предметом таких договоров являются определенные результаты – предметы, работы, услуги, фактические или юридические действия, – получаемые заказчиком от исполнителя.

По гражданско-правовому договору важен не процесс работы, а ее результат, который работник обязан сдать заказчику. Из этого следует, что работник сам организует процесс своей работы. Поэтому устанавливать для него фиксированный рабочий день нельзя. В этом случае совершенно не важно, какова продолжительность рабочего дня у такого сотрудника – главное, чтобы к оговоренному сроку работа была выполнена. Проще говоря, работник трудится, например, по договору подряда, ни о какой ответственности за прогулы, опоздания и т.п. даже речи быть не может.

Аналогичная ситуация и с оплатой труда. По гражданским договорам оплата производится исключительно за результат на основании Акта приемки-передачи выполненных работ (оказанных услуг). Соответственно отпадает необходимость ежемесячно выплачивать зарплату. Причем размер платы указывается в договоре и не ограничена законодательством.

Работникам, занятым по гражданско-правовым договорам не надо предоставлять отпуск, оплачивать больничные. Правда, бумажной работы и при таком оформлении не избежать. Помимо самого договора понадобятся также и акты приемки-передачи выполненных работ (оказанных услуг), документы, подтверждающие оплату и т.п.

Получается, что гражданско-правовой договор намного выгоднее для предпринимателя, чем трудовой. Но вместе с тем работодатели, выбравшие именно этот вид договора, рискуют столкнуться с решением суда, который может признать заключенный с работником договор отнюдь не гражданским, а трудовым. Это возможно, если будет доказано наличие всех

признаков трудового договора: постоянное исполнение определенной работы, длительность договора, ежемесячные выплаты вознаграждения.

Суд может сделать это как по требованию трудовой инспекции, так и по настоянию самого работника. Если же это произойдет, то предпринимателю придется предоставить работнику все льготы, предусмотренные Трудовым кодексом РФ. В том числе придется выплатить и все недоплаченные суммы – отпускные, больничные, командировочные и прочие.

8.6. Регистрация во внебюджетных фондах

8.6.1. Фонд социального страхования РФ

Принимая на работу сотрудников, предприниматель становится работодателем. В этом случае ему необходимо зарегистрироваться в Фонде социального страхования РФ (ФСС России) в качестве страхователей.

Порядок регистрации предпринимателей в исполнительных органах ФСС РФ установлен постановлением ФСС России от 23 марта 2004 г. № 27. В течение 10-ти дней со дня заключения трудового договора с первым работником предприниматель должен подать заявление о регистрации в отделение ФСС России по месту жительства. Заявление подается и в том случае, если с работником заключен договор гражданско-правового характера.

Заявление о регистрации в качестве страхователя составляется предпринимателем по форме, которая приведена в приложении № 2 к Порядку регистрации в качестве страхователей физических лиц (постановление ФСС России № 27).

Помимо заявления предприниматель должен представить в ФСС России следующие документы:

- паспорт;
- копию свидетельства о государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя;
- копию свидетельства о постановке на учет в налоговом органе;

– копии договоров (трудовых или гражданско-правовых).

Все копии перечисленных выше документов должны быть нотариально заверены.

Помимо перечисленных выше документов частные нотариусы и детективы представляют копию лицензии на осуществление соответствующего вида деятельности (для частных нотариусов, частных детективов), а адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, – удостоверения адвоката.

Если предприниматель имеет расчетный счет в банке, ему придется представить и справку из банка об этом счете. На основании представленных документов отделение ФСС России вносит данные о предпринимателе в реестр страхователей и регистрирует его в качестве страхователя:

- по государственному социальному страхованию,
- по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Обязанность регистрации индивидуального предпринимателя в качестве страхователя, уплачивающего страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, установлена Федеральным законом от 24 июля 1998 г. № 125-ФЗ. В соответствии со статьей 6 указанного закона страхователь – физическое лицо, заключивший трудовой договор с работником, обязан зарегистрироваться в срок не позднее 10 дней со дня заключения трудового договора с первым из нанимаемых работников.

В пятидневный срок предпринимателю будет направлено по почте заказным письмом Извещение о регистрации в качестве страхователя по форме, указанной в приложении № 4. В нем указывается десятизначный регистрационный номер, присваиваемый предпринимателю при его первой регистрации, который в дальнейшем остается неизменным.

По государственному социальному страхованию предприниматель будет уплачивать в бюджет единый социальный налог (ЕСН) в части, зачисляемой в ФСС. А по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев ему придется платить страховые взносы в ФСС.

Региональное отделение Фонда определяет зарегистрированному предпринимателю класс профессионального риска. Это необходимо сделать для установления размера страхового тарифа на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Затем специалисты ФСС направляют предпринимателю Уведомление о размере страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний по форме, указанной в приложении № 8 постановления ФСС № 27.

Регистрация ПБОЮЛ производится на срок действия трудовых или гражданско-правовых договоров с работниками. Когда срок действия договоров заканчивается, на основании решения руководителя отделения ФСС России предприниматель снимается с учета. Подавать заявление о снятии с учета предпринимателю не нужно.

После снятия с учета за предпринимателем сохраняется его регистрационный номер. Ведь ПБОЮЛ может заключить новые договоры с работниками или продлить старые. При этом проходить повторную регистрацию предпринимателю не нужно. Достаточно представить в отделение ФСС РФ копии новых договоров, и срок регистрации предпринимателя будет продлен до момента прекращения договора.

8.6.2. Пенсионный фонд РФ

На основании Федерального закона от 1 апреля 1996 г. № 27-ФЗ «Об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе государственного пенсионного страхования» индивидуальные предприниматели должны подавать в органы Пенсионного фонда РФ (ПФР) сведения о стаже и зарплате застрахованных лиц.

В целях персонифицированного учета индивидуальный предприниматель может быть зарегистрирован дважды. Во-первых, как самостоятельный хозяйствующий субъект, уплачивающий со своих доходов единый социальный налог. А во-вторых, как работодатель, использующий труд наемных работников и осуществляющий выплаты в их пользу.

В первом случае его поставят на учет в Пенсионном фонде в качестве страхователя в процессе государственной регистрации. А во втором случае предпринимателю придется регистрироваться в качестве страхователя самостоятельно. Такое положение установлено статьей 11 Федерального закона от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в РФ».

Итак, проходить повторную регистрацию в территориальных органах Пенсионного фонда индивидуальному предпринимателю придется только в том случае, если он заключил с работниками трудовые договоры или договоры гражданско-правового характера, предметом которых является выполнение работ и оказание услуг, а также авторских договоров.

Порядок регистрации страхователей, производящих выплаты физическим лицам, в ПФР утвержден постановлением Правления Пенсионного фонда РФ от 19 июля 2004 г. № 97п.

Зарегистрироваться в органах ПФР предпринимателю надо в течение 30 дней с момента заключения вышеуказанных договоров. Для регистрации предпринимателю необходимо подать в отделение ПФР по месту жительства:

- заявление о регистрации;
- копию Свидетельства о государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя;
- копию свидетельства о постановке на учет в налоговом органе;
- копию паспорта;
- копии трудовых, гражданско-правовых и авторских договоров.

Заявление о регистрации составляется по форме, указанной в постановлении № 296п, и заполняется в соответствии с Порядком, приведенным в приложении к этому постановлению.

Ежегодно до 1 марта предприниматели должны сдать отчетность по персонифицированному учету (постановление Правительства РФ от 15 марта 1997 г. № 318). Отчитаться нужно будет по каждому работнику в отношении зарплаты, стажа, начисленных и уплаченных страховых взносов. Для каждой категории сведений есть своя форма. Все они содержатся в постановлении ПФР от 31 июля 2006 г. № 192п.

Прежде всего нужно заполнить формы СЗВ-4-1 и СЗВ-4-2 для сведений о трудовом стаже и начисленных страховых взносах. В дополнение к этим документам понадобятся еще опись сданных бумаг (форма АДВ-6-1) и ведомость уплаты страховых взносов (АДВ-11).

Кроме того, ежегодно до 1 июля работодатели представляют в Пенсионный фонд копию декларации по единому социальному налогу (ЕСН) за предшествующий год с отметкой налогового органа (п. 7 ст. 243 Налогового кодекса РФ).

8.6.3. Фонд обязательного медицинского страхования РФ

В ходе государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя налоговые органы должны зарегистрировать новоиспеченного деятеля в Фонде обязательного медицинского страхования РФ и сообщить ему регистрационный номер в ФОМС. На основании такой регистрации предприниматель будет уплачивать ЕСН в части, зачисляемой в ФОМС, со своих доходов.

Если же предприниматель принимает на работу сотрудников, ему придется посетить ФОМС по месту своего жительства самому и представить заявление о регистрации в качестве страхователя (ст. 9.1 Закона РФ от 28 июня 1991 г. № 1499-1 «О медицинском страховании граждан в РФ»). Причем сделать это нужно не позднее 30 дней с момента заключения трудовых, гражданско-правовых или авторских договоров. После этой регистрации предприниматель сможет уплачивать ЕНС в части, зачисляемой в ФОМС, за своих работников.

Порядок регистрации страхователей Правительством РФ пока не утвержден. И, к радости предпринимателей, никаких отчетов в ФОМС сдавать не надо.

8.7. Как расторгнуть трудовой договор

Трудовой договор, заключенный между предпринимателем и работником, может быть прекращен по тем основаниям, которые указаны в статье 77 Трудового кодекса РФ. Во-первых, трудовой договор прекращается, если закончился его срок. Во-вторых, инициаторами расторжения договора могут выступить:

- работник,
- предприниматель,
- работник и предприниматель одновременно.

В-третьих, трудовой договор может быть прекращен по обстоятельствам, которые не зависят от воли сторон.

И, наконец, основанием для прекращения трудового договора может стать отказ работника от продолжения работы. Поводом для этого может послужить:

- изменение существенных условий трудового договора;
- перемещение предпринимателя в другую местность;
- перевод работника на другую должность.

В большинстве же случаев работники увольняются по собственному желанию. При этом они должны письменно предупредить работодателя о своем уходе, подав ему заявление об уходе за две недели до увольнения.

8.8. Как уволить сотрудника по желанию предпринимателя

Одним из оснований прекращения трудового договора является увольнение работника по инициативе работодателя.

Работодатель может уволить работника лишь в строго определенных случаях. Перечень оснований для такого увольнения дан в статье 81 Трудового кодекса РФ. Все основания для увольнения по инициативе работодателя можно разделить на две группы. В первую войдет увольнение за проступки, а во вторую – увольнение, не связанное с проступками работника.

Даже если у предпринимателя есть все основания для увольнения работника, помните, что в период временной нетрудоспособности этого сделать нельзя. Правда, если работник болеет больше четырех месяцев, то трудовой договор, как правило, расторгается.

8.9. Как оформить увольнение сотрудника

Увольняя сотрудника, предприниматель обязан должным образом оформить приказ о расторжении трудового договора по форме № Т-8, приведенной в постановлении Госкомстата России от 5 января 2004 г. № 1. В нем указывается основание прекращения (расторжения) трудового договора (увольнения) в точном соответствии с формулировкой действующего законодательства РФ со ссылкой на соответствующую статью Трудового кодекса.

Кроме того, в приказе необходимо указать название, дату и номер документа, на основании которого готовится приказ и прекращается действие трудового договора (заявление работника, медицинское заключение, служебная записка, повестка в военкомат и другие документы).

При увольнении материально ответственного лица к приказу (распоряжению) прилагается документ об отсутствии материальных претензий к работнику.

Далее необходимо составить Записку-расчет при прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении). Она составляется по форме № Т-61, утвержденной постановлением Госкомстата РФ № 1. В ней отражаются все выплаты работнику со стороны предпринимателя, включая расчет оплаты отпуска.

На основании письменного заявления работник в течение трех дней может получить копии нужных документов, связанных с работой (копии приказов о приеме на работу и увольнении, справок о заработной плате и др.).

8.10. Ответственность предпринимателя-работодателя за нарушение трудового законодательства

Помимо материальной ответственности работника перед предпринимателем, существует и материальная ответственность работодателя перед сотрудником. Прежде всего, предприниматель обязан возместить работнику заработок, не выплаченный в результате:

- незаконного отстранения от работы, увольнения или перевода на другую должность;
- отказа в восстановлении на прежней работе.

За несвоевременную выдачу заработной платы, отпускных и иных платежей в пользу сотрудника предприниматель должен выплатить ему проценты за каждый день просрочки. Размер ежемесячной компенсации не может быть меньше $1/300$ учетной ставки Центрального банка РФ. Конкретный размер должен быть указан в трудовом договоре (ст. 236 Трудового кодекса РФ).

Предприниматель должен возместить ущерб, причиненный имуществу работника. Стоимость поврежденного имущества исчисляется по рыночным ценам и выплачивается в полном объеме. Если работник согласен, то предприниматель может возместить ущерб в натуре, то есть передать работнику равноценное новое или отремонтированное имущество.

В случае отказа предпринимателя возместить ущерб добровольно, сумма ущерба будет взыскана с него в судебном порядке.

Работодатель отвечает и за моральный вред, причиненный сотруднику. Размер компенсации определяется соглашением между предпринимателем и работником. Если предприниматель не хочет компенсировать причиненный работнику моральный вред, работник может обратиться в суд.

В некоторых случаях работодатель может быть привлечен и к административной ответственности на основании Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях.

Материальная ответственность работника

Доверяя свое имущество наемному работнику, предприниматель возлагает на него материальную ответственность за переданные ему ценности. Материальная ответственность может быть возложена на работника при наличии следующих условий:

- имуществу предпринимателя нанесен действительный ущерб;
- имеет место противоправное поведение работника;
- вина работника установлена;
- между противоправным поведением работника, его виной и ущербом, возникшим у предпринимателя, существует связь.

Действительный ущерб выражается в реальном уменьшении имущества или его ухудшении, а также в необходимости для работодателя произвести затраты либо излишние выплаты на приобретение нового или восстановление поврежденного имущества.

Материальная ответственность не накладывается на работника, если ущерб причинен вследствие действия непреодолимой силы, нормального хозяйственного риска или крайней необходимости. Также сотрудник не будет возмещать ущерб, если предприниматель не обеспечил условия для хранения имущества.

Статья 243 Трудового кодекса РФ содержит перечень случаев, когда работник несет полную материальную ответственность:

- полная материальная ответственность возложена на сотрудника Трудовым кодексом РФ или другим законом;
- выявлена недостача ценностей, полученных по договору или доверенности;
- ущерб причинен умышленно;
- ущерб причинен в состоянии алкогольного, наркотического или токсического опьянения;
- ущерб причинен в результате преступных действий или административного проступка;
- сотрудник разгласил служебную или коммерческую тайну;
- ущерб причинен не при исполнении трудовых обязанностей.

В перечисленных выше случаях работник обязан возместить предпринимателю причиненный ущерб в полном размере, а также ущерб, который возник у него из-за возмещения вреда третьим лицам.

При этом предприниматель не имеет права требовать от работника компенсации неполученных доходов, то есть упущенной выгоды, и к тому же должен еще доказать вину работника в причинении ущерба.

Категории работников, с которыми могут заключаться письменные договоры о полной материальной ответственности, приведены в постановлении Минтруда России от 31 декабря 2002 г. № 85. К ним относятся:

- работники, которые имеют дело с наличными деньгами (кассиры, контролеры и контролеры-кассиры, и другие работники);
- работники, осуществляющие получение, заготовку, хранение, учет, выдачу, транспортировку материальных ценностей (заведующие складов, ломбардов, камер хранения, а также кладовщики, кастелянши, агенты по заготовке или снабжению, экспедиторы и другие);
- работники торговли (продавцы, товароведы) общественного питания, бытового обслуживания, гостиниц, начальники строительных и монтажных цехов (мастера и бригадиры).

Кроме того, в постановлении Минтруда № 85 указаны перечни работ, при выполнении которых работодатель должен

заключать договоры о полной индивидуальной и коллективной материальной ответственности.

Важно помнить, что несовершеннолетние работники не несут ответственности за недостачу ценностей, которые им были переданы на основании договора о полной материальной ответственности. Поэтому заключать с ними такие договоры не имеет никакого смысла.

Кроме того, договоры о полной индивидуальной материальной ответственности, заключенные с работниками, не указанными в Постановлении Минтруда РФ № 85, не имеют юридической силы.

Договор о полной материальной ответственности является дополнительным по отношению к трудовому договору. Поэтому в трудовом договоре необходимо указать, что с работником будет заключен договор о материальной ответственности. Договор составляется в двух экземплярах в произвольной форме на основе типовой формы Договора о полной индивидуальной материальной ответственности, приведенной в Приложении № 2 к Постановлению Минтруда № 85.

Один экземпляр договора передается работнику, другой – остается у предпринимателя.

Размер ущерба, причиненного предпринимателю при утрате и порче имущества, определяется по фактическим потерям. Их рассчитывают исходя из действующих рыночных цен. Но размер ущерба не может быть ниже покупной стоимости имущества с учетом степени его износа.

До принятия решения о возмещении ущерба предприниматель должен провести проверку, чтобы установить размер ущерба и причины его возникновения. Обязательно надо взять у сотрудника письменное объяснение.

Порядок взыскания ущерба описан в статье 248 Трудового кодекса РФ. Если сумма ущерба не превышает среднемесячного заработка сотрудника, то предприниматель может самостоятельно взыскать его в течение месяца со дня определения размера ущерба.

Если сумма ущерба больше среднемесячного заработка, то взыскать ущерб можно только через суд. Размер ежемесячного удержания в этом случае не может превышать 20 про-

центов от суммы не начисленной, а причитающейся к выплате зарплаты, то есть после удержания налога на доходы физических лиц.

Работник, виновный в причинении ущерба, вправе добровольно возместить его полностью или частично. Для этого он должен передать предпринимателю соответствующую денежную сумму или с согласия предпринимателя передать ему равноценное имущество (новое или отремонтированное).

По соглашению сторон работник может возместить причиненный ущерб частями. В этом случае работник предоставляет предпринимателю письменное обязательство о возмещении ущерба с указанием конкретных сроков платежа. В случае увольнения работника, который дал письменное обязательство о добровольном возмещении ущерба, но отказался его возместить, непогашенная задолженность взыскивается в судебном порядке.

Возмещение ущерба производится независимо от привлечения работника к дисциплинарной, административной или уголовной ответственности за действия (бездействие), которыми причинен ущерб предпринимателю.

Размер возмещаемого ущерба может снизить суд или комиссия по трудовым спорам. При этом во внимание будут приняты степень вины и материальное положение сотрудника. Исключение составляют случаи, когда ущерб был причинен преступлением, совершенным в корыстных целях.

Общие требования к ведению учета доходов, расходов и хозяйственных операций индивидуальными предпринимателями

10.1. Бухгалтерский учет

В соответствии с Федеральным законом от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

Таким образом, если даже не учитывать требования законодательства по ведению бухгалтерского учета для реализации фискальных интересов государства, нужно помнить, что изначально бухгалтерский учет стоит на страже интересов собственника и не вести его вообще попросту глупо.

Исходя из приведенного определения бухгалтерского учета, становится ясно, что требования Федерального закона № 129-ФЗ установлены только для организаций и, следовательно, не обязаны применяться к ПБОЮЛ.

Определение бухгалтерского учета дано в трактовке в отношении только к организациям. Аналогичный подход применяется и при формулировании объектов, основных задач и целей бухгалтерского учета. Кроме того, пункт 1 статьи 4 Закона № 129-ФЗ прямо указывает, что закон распространяется на все организации, находящиеся на территории Российской Федерации, а также на филиалы и представительства

иностранных организаций, если иное не предусмотрено международными договорами Российской Федерации.

В отношении ПБОЮЛ в пункте 2 статьи 4 Закона № 129-ФЗ установлено, что граждане, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, ведут учет доходов и расходов в порядке, установленном налоговым законодательством Российской Федерации.

Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденное приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н, также распространяет свои нормы только на юридических лиц. То же самое можно сказать и о Положениях по бухгалтерскому учету – ПБУ.

Таким образом, ПБОЮЛ не обязан вести бухгалтерский учет, особенно в тех объемах, в которых его ведут организации. То есть, даже ведя какие-то подсчеты для себя, предприниматель не обязан использовать способ двойной записи на счетах бухгалтерского учета, собственно как и сам план счетов бухгалтерского учета, использовать первичные документы по установленной форме. Только не следует путать, что речь идет о первичных документах бухгалтерского учета (расчеты, справки, сводные таблицы, карточки по учету основных средств, нематериальных активов и т.д.). В отношении первичных документов, подтверждающих факт совершения хозяйственных операций, подлежащих отражению при ведении налогового учета, требования для всех одинаковы. Документы должны быть составлены по установленной форме.

Хотя требования по ведению налогового учета остаются и их необходимо выполнять, но ведение одного налогового учета (книги доходов и расходов) несравненно легче ведения даже не сильно сложного бухгалтерского учета организации, уже требующего специальных профессиональных навыков.

10.2. Порядок учета доходов, расходов и хозяйственных операций

Индивидуальные предприниматели исчисляют и уплачивают налог с полученных доходов в соответствии с главой 23 «Налог на доходы физических лиц» НК РФ.

Порядок учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей, исчисляющих и уплачивающих налог в соответствии с требованиями главы 23 НК РФ (далее – Порядок учета), утвержден совместным приказом от 13 августа 2002 г. Минфином России № 86н и МНС России № БГ-3-04/430.

Порядок учета разработан в соответствии с пунктом 2 статьи 54 Налогового кодекса РФ, в соответствии с которым индивидуальные предприниматели исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных учета доходов и расходов и хозяйственных операций в порядке, определяемом Минфином России и МНС России.

Для исчисления налоговой базы необходимо обеспечить полноту, непрерывность и достоверность учета всех полученных доходов, произведенных расходов и хозяйственных операций при осуществлении предпринимательской деятельности.

Учет доходов и расходов, а также хозяйственных операций ведется в Книге учета доходов и расходов и хозяйственных операций, предназначенной для обобщения, систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных учетных документах.

Если индивидуальный предприниматель исчисляет и уплачивает единый налог в связи с применением упрощенной системы налогообложения, то налоговый учет для исчисления налога ведется с использованием Книги учета доходов и расходов.

Основные правила учета хозяйственных операций определены разделом II Порядка учета. В данном разделе сформулированы общие требования к ведению предпринимателями учета доходов и расходов и хозяйственных операций.

В соответствии с этими правилами учет доходов и расходов и хозяйственных операций ведется в валюте Российской Феде-

рации – в рублях. Заполнение Книги учета производится на русском языке. А если первичные документы составлены на иностранном языке или иных языках народов Российской Федерации, то они должны иметь построчный перевод на русский язык.

Книга учета ведется на основании первичных документов позиционным способом и отражает имущественное положение бизнесмена, а также результаты его предпринимательской деятельности за налоговый период. Она может вестись как на бумажных носителях, так и в электронном виде. Но при ведении Книги учета в электронном виде индивидуальные предприниматели обязаны по окончании налогового периода вывести ее на бумажные носители.

Но ведь часто бывает так, что предприниматель осуществляет какие-то специфические операции, учет которых в Книге учета стандартной формы является неудобным, или он может быть освобожден от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС. Тогда в этом случае по согласованию с налоговым органом он вправе разработать иную форму Книги учета, оставив в ней показатели, необходимые для исчисления налоговой базы, и (или) включив в нее иные показатели, связанные со спецификой осуществляемой им деятельности.

Книга учета обязательно нумеруется, прошнуровывается, а на последней странице индивидуальным предпринимателем указывается число содержащихся в ней страниц, которое заверяется подписью должностного лица налогового органа и скрепляется печатью до начала ее ведения.

Число содержащихся в Книге учета страниц, которое заверяется подписью должностного лица налогового органа и скрепляется печатью, указывается и на последней странице пронумерованной и прошнурованной распечатанной Книги учета, ведущейся в электронном виде.

Исправление ошибок в Книге учета должно быть обосновано и подтверждено подписью индивидуального предпринимателя с указанием даты исправления.

Книга учета предназначена для обобщения, систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных учетных документах. Поэтому хозяйственные операции, связанные с осуществлением предпринима-

тельской деятельности, должны подтверждаться первичными учетными документами.

Напомним, что первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, утвержденных Государственным комитетом Российской Федерации по статистике по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации и Министерством экономического развития и торговли Российской Федерации. Документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- 1) наименование документа (формы);
- 2) дату составления документа;
- 3) при оформлении документа от имени:

юридических лиц – наименование организации, от имени которой составлен документ, ее ИНН;

индивидуальных предпринимателей – фамилия, имя, отчество, номер и дата выдачи документа о государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя, ИНН;

физических лиц – фамилия, имя, отчество, наименование и данные документа, удостоверяющего личность, адрес места жительства, ИНН, если он имеется;

4) содержание хозяйственной операции с измерителями в натуральном и денежном выражении;

5) наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления (для юридических лиц);

6) личные подписи указанных лиц и их расшифровки, включая случаи создания документов с применением средств вычислительной техники.

Следует заметить, что почти аналогичные требования к реквизитам первичных документов содержатся в статье 9 Федерального Закона РФ от 26 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», обязательного к исполнению юридическими лицами. Но при этом в этом перечне обязательных реквизитов отсутствует требование о проставлении ИНН организации, от имени которой составлен документ.

Правда, пункт 5 статьи 169 Налогового кодекса РФ обязывает проставлять ИНН в счетах-фактурах, но при этом не говорит ничего о других документах.

Более того, во множестве унифицированных документов, например, акте о приеме-передаче товарно-материальных ценностей на хранение (унифицированная форма № МХ-1), акте об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке импортных товаров (форма № торг-3) и других первичных документах не предусмотрено проставление ИНН.

Таким образом, может сложиться ситуация, когда поставщик индивидуального предпринимателя, являющийся юридическим лицом и действующий в рамках закона, вполне обоснованно не укажет свой ИНН в каких-либо документах, не содержащихся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации.

Что же в этом случае делать индивидуальному предпринимателю? Ведь с виду несложное решение этой проблемы – проставление в документе ИНН предприятия-контрагента – не всегда в силу различных причин легко решается на практике.

Президиум ВАС РФ в своем постановлении от 2 июня 1998 г. № 842/98 указал, что наличие отдельных дефектов в оформлении документов само по себе не является основанием для исключения соответствующих затрат из себестоимости. Аналогичное определение было вынесено Президиумом ВАС РФ от 24 ноября 1998 г. № 512/98. Судебная практика подтверждает данную точку зрения (постановление ФАС Волго-Вятского округа от 19 февраля 2003 г. № А39-1560/02-84/11).

Поэтому, по-нашему мнению, индивидуальный предприниматель должен постараться избежать конфликтных ситуаций с налоговыми органами и устранить возникшую проблему. При невозможности этого, и будучи правым доказывать свою позицию в суде.

А для того, чтобы принять произведенные расходы к учету и доказать факт их оплаты, предприниматель должен иметь документ, подтверждающий факт оплаты товара, а именно: кассовый чек или квитанцию к приходному кассовому ордеру, или платежное поручение с отметкой банка об ис-

полнении, или документ строгой отчетности, свидетельствующий о фактически произведенных расходах.

Порядок учета устанавливает к индивидуальному предпринимателю и ряд требований не только по принятию к учету внешних документов, но также и по документации, оформляемой самим индивидуальным предпринимателем.

Первичные учетные документы (за исключением кассового чека) должны быть подписаны индивидуальным предпринимателем.

Первичные учетные документы должны составляться в момент совершения хозяйственной операции, а если это не представляется возможным – непосредственно по окончании операции.

В кассовые и банковские документы вносить какие-либо исправления не допускается. И в остальные первичные учетные документы исправления могут вноситься лишь по согласованию с лицами, составившими и подписавшими эти документы, что должно быть подтверждено подписями тех же лиц с указанием даты внесения исправлений.

Общий режим налогообложения

Особенностью ведения учета доходов и расходов индивидуальным предпринимателем, работающим по общеустановленной системе налогообложения, является применение кассового метода, то есть после фактического получения дохода и совершения расхода (пункт 13 Правил).

При этом расходы исчисляются в порядке, предусмотренном главой 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ. На это прямо указано в пункте 1 статьи 221 «Профессиональные налоговые вычеты» НК РФ.

Полученные доходы отражаются в Книге учета в полном объеме, без уменьшения их на предусмотренные налоговым законодательством Российской Федерации налоговые вычеты.

Их отражение производится в разделе I Книги учета. При этом в доход включаются все поступления от реализации товаров, выполнения работ и оказания услуг, а также стоимость имущества, полученного безвозмездно.

Суммы, полученные в результате реализации имущества, используемого в процессе осуществления предпринимательской деятельности, включаются в доход того налогового периода, в котором этот доход фактически получен.

При реализации основных средств и нематериальных активов доходы следует определять как разницу между ценой реализации и их остаточной стоимостью.

Налоговый кодекс РФ в статье 252 признает расходами обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором).

А обоснованными расходами являются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Аналогичное определение расходов приводится и в Порядке учета. При этом Порядок учета оговаривает несколько особенностей учета расходов индивидуальными предпринимателями. Так, стоимость приобретенных материальных ресурсов включается в расходы того налогового периода, в котором фактически были получены доходы от реализации товаров, выполнения работ, оказания услуг.

Если материальные ресурсы приобретены впрок либо использованы на изготовление товаров (выполнение работ, оказание услуг) не реализованных в налоговом периоде, а также не использованных полностью в отчетном налоговом периоде, расходы на их покупку учитываются при получении доходов от реализации товаров (работ, услуг) в последующих налоговых периодах.

Но не все предприниматели работают круглый год. Работа многих из них носит сезонный характер. Да и при работе круглый год иногда возникают такие затраты, которые произведены в отчетном периоде, но относятся к будущим периодам.

В этом случае они и учитываются в учете как расходы будущих периодов, и включаются в состав расходов того налогового периода, в котором будут получены доходы.

Индивидуальный предприниматель может иметь и объекты основных средств, которые использует для производственных нужд.

Стоимость этих объектов погашается путем начисления амортизации. При этом начисление амортизации производит-

ся только по принадлежащему индивидуальному предпринимателю на праве собственности имуществу, результатам интеллектуальной деятельности и иным объектам интеллектуальной собственности, непосредственно используемым для осуществления предпринимательской деятельности и приобретенным за плату.

Порядок учета классифицирует расходы, непосредственно связанные с извлечением доходов от предпринимательской деятельности, аналогично классификации расходов, связанных с производством и (или) реализацией, приведенных в пункте 2 статьи 253 Налогового кодекса РФ:

- 1) материальные расходы;
- 2) расходы на оплату труда;
- 3) амортизационные отчисления;
- 4) прочие расходы.

11.1. Материальные расходы и расходы на оплату труда

Что относится к материальным расходам, и порядок их учета оговорен разделом IV Порядка учета.

Наряду с сырьем, материалами, комплектующими, инвентарем, топливом и другими расходами к материальным расходам относятся и расходы на приобретение работ и услуг, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями, связанных с осуществлением предпринимательской деятельности.

При этом к выполненным работам (оказанным услугам) относятся выполнение отдельных операций по изготовлению продукции, выполнению работ, оказанию услуг, обработке сырья (материалов), контроль над соблюдением установленных технологических процессов, техническое обслуживание основных средств, транспортные услуги сторонних организаций и (или) индивидуальных предпринимателей по перевозкам грузов.

Предприниматель должен учесть, что стоимость товарно-материальных ценностей, включая посреднические вознаграждения,

раждения, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и иные затраты, связанные с их приобретением, определяется исходя из цен их приобретения без учета НДС, за исключением операций, не облагаемых НДС, и налогов, включаемых в расходы в соответствии с Налоговым кодексом РФ.

В соответствии со статьей 167 «Момент определения налоговой базы» НК РФ моментом определения налоговой базы будет являться наиболее ранняя из следующих дат:

- день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;

- день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

К вычету можно принять предъявленный поставщиком НДС, не дожидаясь оплаты.

Но получается, что индивидуальный предприниматель является плательщиком НДС не во всех случаях. И действительно, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) у индивидуального предпринимателя без учета налога и налога с продаж не превысила в совокупности двух миллионов рублей, то в соответствии со статьей 145 Налогового кодекса РФ он имеет право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС.

А статьей 149 Налогового кодекса РФ оговорены операции, не подлежащие налогообложению НДС. В этих случаях суммы уплаченного поставщику НДС не относятся на вычет при расчетах с бюджетом, а включаются в стоимость товарно-материальных ценностей, относимых к материальным расходам.

Порядок учета предусматривает, что материальные расходы, осуществленные при изготовлении товаров (выполнении работ, оказании услуг), списываются полностью на затраты в части реализованных товаров, выполненных работ и оказанных услуг, а в случае если нормативными актами предусмотрены нормы расхода, то по установленным нормам.

Статьей 221 Налогового кодекса РФ (главы 23 «Налог на доходы физических лиц», которая и регулирует налогообло-

жение ПБОЮЛ, работающих по общеустановленной системе налогообложения) установлено, что состав расходов, принимаемых к вычету, определяется налогоплательщиком самостоятельно в порядке, аналогичном порядку определения расходов для целей налогообложения, установленному главой «Налог на прибыль организаций».

11.2. Учет основных средств, нематериальных активов и порядок их амортизации

Учет основных средств и нематериальных активов оговорен соответственно разделами VI и VII Порядка учета доходов и расходов индивидуального предпринимателя.

Как и по основным средствам организаций, первоначальная стоимость амортизируемого основного средства, приобретенного индивидуальным предпринимателем для осуществления своей деятельности по операциям, облагаемым НДС, определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением суммы НДС и сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с Налоговым кодексом РФ.

Но первоначальная стоимость основных средств не всегда остается неизменной. В случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения она изменяется. В иных случаях изменение в учете первоначальной стоимости основных средств не производится.

Напомним, что формы первичных документов по учету основных средств утверждены постановлением Госкомстата России от 21 января 2003 г. № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств». Единицей учета является инвентарный объект.

Что касается нематериальных активов, то к ним относятся непосредственно используемые в процессе осуществления предпринимательской деятельности при изготовлении товаров (выполнении работ, оказании услуг) в течение длитель-

ного времени (продолжительностью свыше 12 месяцев) приобретенные и (или) созданные индивидуальным предпринимателем результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них).

Для признания нематериального актива требуется существование приносить предпринимателю доход, а также надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого нематериального актива и (или) исключительного права бизнесмена на результаты интеллектуальной деятельности (в том числе патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака).

Как и по основным средствам первоначальная стоимость амортизируемых нематериальных активов определяется как сумма расходов на их приобретение (создание) и доведение их до состояния, в котором они пригодны для использования, за исключением суммы НДС и сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с Налоговым кодексом РФ.

К нематериальным активам относятся:

- 1) исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- 2) исключительное право автора и иного правообладателя на использование программы для ЭВМ, базы данных;
- 3) исключительное право автора или иного правообладателя на использование топологии интегральных микросхем;
- 4) исключительное право на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и фирменное наименование;
- 5) исключительное право патентообладателя на селекционные достижения;
- 6) владение «ноу-хау», секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта.

Не следует относить к нематериальным активам:

- 1) не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;

2) интеллектуальные и деловые качества работников, их квалификация и способность к труду.

У индивидуального предпринимателя, приобретающего основное средство или нематериальный актив, возникает вопрос – в каком порядке ему перенести стоимость приобретенных объектов на себестоимость продукции.

Для этого, во-первых, необходимо, чтобы объект считался амортизируемым имуществом.

А к амортизируемому имуществу относятся принадлежащие индивидуальному предпринимателю на праве собственности имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, непосредственно используемые им для осуществления предпринимательской деятельности, стоимость которых погашается путем начисления амортизации.

Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 20 000 руб. Но что же делать с объектами основных средств, которые стоят менее 20 000 руб.? Стоимость таких объектов списывается одновременно в момент введения основного средства в эксплуатацию, так как такое имущество включается в состав материальных расходов на основании подпункта 3 пункта 1 статьи 254 НК РФ.

Порядок учета содержит перечень объектов, не подлежащих амортизации. В него, в частности, включены объекты внешнего благоустройства; продуктивный скот, другие одомашненные дикие животные (за исключением рабочего скота); приобретенные издания (книги, брошюры и иные подобные объекты), произведения искусства; земля и иные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы), а также материально-производственные запасы, товары, объекты незавершенного капитального строительства, ценные бумаги, финансовые инструменты срочных сделок (в том числе форвардные, фьючерсные контракты, опционные контракты) и другие объекты.

Если же объекты основных средств переданы (получены) по договорам в безвозмездное пользование или фактические затраты на их приобретение, сооружение и изготовление не

могут быть документально подтверждены, то они также исключаются из состава амортизируемого имущества.

Как и в учете основных средств, и нематериальных активов юридических лиц стоимость используемых объектов переносится на себестоимость в течение срока полезного использования объекта. Сроком полезного использования признается период, в течение которого объект основных средств или объект нематериальных активов служат для выполнения целей деятельности индивидуального предпринимателя.

Индивидуальному предпринимателю следует самостоятельно устанавливать срок полезного использования на дату ввода в использование данного объекта амортизируемого имущества.

В то же время такая свобода выбора имеет и свои ограничения. Определение срока полезного использования производится применительно к классификации основных средств, утверждаемой Правительством РФ. Напомним, что Классификация основных средств утверждена постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1.

По нематериальным активам срок полезного использования устанавливается исходя из срока действия патента, свидетельства и (или) из других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности в соответствии с законодательством Российской Федерации или применимым законодательством иностранного государства, а также исходя из полезного срока использования нематериальных активов, обусловленного соответствующими договорами.

Если по каким-то причинам срок полезного использования по некоторым объектам нематериальных активов установить невозможно, то нормы амортизации устанавливаются в расчете на десять лет (но не более срока деятельности индивидуального предпринимателя).

Порядок учета предоставляет индивидуальным предпринимателям право начисления амортизации только линейным методом. Сумма амортизации определяется ежемесячно отдельно по каждому объекту амортизируемого имущества, начиная с 1-го числа месяца, следующего за тем, в котором этот объект был введен в использование.

Сумма начисляемой за один месяц амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества определяется как произведение его первоначальной стоимости и нормы амортизации, определенной для данного объекта по формуле:

$$K = (1 : n) \times 100\%,$$

где K – норма амортизации в процентах к первоначальной стоимости объекта амортизируемого имущества;
 n – срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах.

ПРИМЕР

Первоначальная стоимость объекта основных средств составила 37 800 рублей. Срок его полезного использования составляет 40 месяцев.

Отсюда ежемесячная норма амортизации по объекту составит:
 $1 : 40 \text{ мес.} \times 100\% = 2,5\%$

А ежемесячная сумма амортизации будет рассчитана следующим путем:

$$37\,800 \text{ руб.} \times 2,5\% : 100\% = 945 \text{ руб.}$$

Но не всегда удается приобрести новый объект основных средств. Часто выгоднее приобрести объекты, уже бывшие в эксплуатации. Тогда срок полезного использования такого объекта можно определить с учетом срока эксплуатации данного имущества предыдущими собственниками.

Порядок учета предлагает для такого расчета использовать формулу:

$$K = (1 : (n - \tau)) \times 100\%,$$

где K – норма амортизации в процентах к первоначальной стоимости объекта амортизируемого имущества;

- п – срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах;
- т – количество месяцев нахождения приобретенного объекта основных средств в эксплуатации у предыдущих собственников.

ПРИМЕР

Приобретено основное средство стоимостью 35 000 руб. Срок полезного использования объекта составляет 50 месяцев, но этот объект у предыдущего собственника уже находился в эксплуатации 12 месяцев.

Срок полезного использования с учетом срока эксплуатации объекта у предыдущего собственника составит 38 месяцев (50 мес. – 12 мес.).

А ежемесячная норма амортизации объекта будет равна:

$$1 : 38 \text{ мес.} \times 100\% = 2,63\%$$

Исходя из этого, ежемесячная сумма амортизации по объекту будет рассчитана в размере:

$$35\,000 \text{ руб.} \times 2,63\% : 100\% = 920,50 \text{ руб.}$$

Срок использования объекта предыдущим собственником подтверждается Актом (форма ОС-1), который составляет продавец при реализации основного средства.

Если производство индивидуального предпринимателя носит сезонный характер, то сумма амортизации по основным средствам начисляется равномерно в течение налогового периода.

При этом начисление амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества производится независимо от результатов предпринимательской деятельности коммерсанта до полного погашения стоимости имущества либо до прекращения права собственности.

То есть начисление амортизации не приостанавливается в течение срока полезного использования основных средств, хотя есть ситуации, которые являются исключением из этого правила.

Начисление амортизации можно приостанавливать на период восстановления объектов основных средств, продолжительность которого превышает 12 месяцев, либо их неиспользования при осуществлении предпринимательской деятельности.

Начисленная амортизация по объекту амортизируемого имущества отражается в учете в том налоговом периоде, к которому она относится.

11.3. Прочие расходы

Составу прочих расходов посвящен раздел XI Книги учета.

К прочим расходам индивидуального предпринимателя, в частности, относятся расходы на сертификацию продукции и услуг; расходы по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности, предусмотренных законодательством РФ. Кроме того, расходы по набору работников, включая расходы на услуги специализированных организаций по подбору персонала.

А также арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество; расходы на командировки работников, выплаченные в установленном порядке; расходы на оплату информационных услуг, в частности, приобретение специальной литературы, периодических изданий по вопросам, связанным с профессиональной деятельностью индивидуального предпринимателя, необходимых для осуществления деятельности, а также информационных систем (например, «Консультант», «Гарант» и иных аналогичных систем) при наличии подтверждающих документов об их использовании; расходы на рекламу, а также другие расходы.

В Порядке учета ничего не сказано о нормировании отдельных расходов, например, расходов на рекламу, а мы знаем, что такие расходы принимаются при исчислении налога на прибыль в пределах установленных норм.

Порядок учета принят в связи с введением главы 25 «Налог на прибыль организаций». Исходя из этого, индивидуаль-

ный предприниматель также обязан учитывать такие расходы с уменьшением налогооблагаемой базы в пределах установленных норм.

Напомним, что порядок нормирования расходов на рекламу установлен пунктом 4 статьи 264 Налогового кодекса РФ.

11.4. Спорные и не учитываемые при расчете налога расходы

На страницах данной книги уже упоминались расходы, в отношении которых возникают споры с налоговыми органами. Поэтому мы не будем повторять их вновь, а попытаемся сформулировать общий принцип, согласно которому принятие расходов индивидуального предпринимателя, применяющего общую систему налогообложения, при исчислении налога вызывает жаркие баталии.

«Камнем преткновения» становятся расходы, которые сложно разграничить между предпринимательской деятельностью гражданина и его личными нуждами.

Исходя из общего правила законодательства о налогах и сборах лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда. Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. А вот обязанность предоставить факты, свидетельствующие о налоговом правонарушении и виновности лица, возложена на налоговые органы.

Немало вопросов возникает и по поводу учета при исчислении НДФЛ налога на добавленную стоимость. Ведь налог, начисляемый за один период, автоматически будет уплачен только в другом периоде. Данную ситуацию пытались в частных ответах прокомментировать и московские налоговики.

Причем ряд ответов был написан словно с целью запутать налогоплательщика, так как, описывая общий порядок учета

доходов и расходов, налоговики упорно избегали высказать мнение конкретно об учете НДС, начисленного налогоплательщиком в бюджет.

11.5. Расчет налога на доходы физических лиц

Рассчитав по Книге учета налогооблагаемую базу, предприниматель должен самостоятельно исчислить сумму налога, подлежащую уплате в бюджет. Как мы уже говорили, индивидуальные предприниматели, применяющие общеустановленную систему налогообложения, являются плательщиками налога на доходы физических лиц. Особенности исчисления сумм этого налога индивидуальными предпринимателями оговорены в статье 227 Налогового кодекса РФ.

Так, физические лица, зарегистрированные в установленном действующим законодательством порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, исчисляют и уплачивают налог по суммам доходов, полученных от осуществления такой деятельности.

ПРИМЕР

Индивидуальный предприниматель получил доход от занятия предпринимательской деятельностью в сумме 88 900 руб. Расходы составили 10 000 руб. Разница между доходами и расходами (78 900 руб.) и будет представлять налогооблагаемый доход предпринимателя.

Итак, налогооблагаемая база рассчитана. Теперь произведем начисление самого налога.

Налоговые ставки по НДФЛ установлены в статье 224 Налогового кодекса РФ. Доход индивидуального предпринимателя от занятия предпринимательской деятельностью облагается по ставке 13 процентов.

ПРИМЕР

Налогооблагаемый доход индивидуального предпринимателя составил 78 900 руб.

Отсюда сумма НДФЛ составит: 10 257 руб. (78 900 руб. × 13%).

Статьей 225 Налогового кодекса РФ определено, что сумма налога определяется в полных рублях. Сумма налога менее 50 копеек отбрасывается, а 50 копеек и более округляются до полного рубля.

Сейчас речь шла о НДФЛ с фактически полученных доходов. Но ведь индивидуальные предприниматели несут обязанность по уплате авансовых платежей по налогу.

Исчисление суммы авансовых платежей производится налоговым органом. При этом расчет сумм авансовых платежей на текущий налоговый период производится налоговым органом на основании суммы предполагаемого дохода, указанного в налоговой декларации, или суммы фактически полученного дохода за предыдущий налоговый период с учетом налоговых вычетов.

А уплата авансовых платежей производится налогоплательщиком на основании налоговых уведомлений:

1) за январь–июнь – не позднее 15 июля текущего года в размере половины годовой суммы авансовых платежей;

2) за июль–сентябрь – не позднее 15 октября текущего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей;

3) за октябрь–декабрь – не позднее 15 января следующего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей.

Но предполагаемый доход тем и отличается от фактического, что является лишь предполагаемым. Жизнь постоянно вносит в планы предпринимателей свои коррективы. И фактический доход по сравнению с планируемым может значительно, даже более чем на 50 процентов, увеличиться или уменьшиться.

В этом случае налогоплательщик обязан представить новую налоговую декларацию с указанием суммы предполагае-

мого дохода на текущий год. А налоговый орган обязан перерассчитать суммы авансовых платежей на текущий год по наступившим срокам уплаты.

ПРИМЕР

Предполагаемый доход на текущий год индивидуальным предпринимателем был заявлен в размере 93 000 руб., сумма авансового платежа составила 12 090 руб. ($93\,000 \times 13\%$). По сроку до 15 июля текущего года был уплачен авансовый платеж в размере 6045 руб., но по данным налогового учета доход за январь–июль нарастающим итогом составил 200 000 руб., поэтому индивидуальный предприниматель представил в налоговую инспекцию декларацию о предполагаемом доходе, заявив сумму в размере 270 000 руб., налоговый орган произвел перерасчет суммы авансовых платежей, подлежащих уплате по сроку до 15 октября текущего года и до 15 января следующего года.

Сумма авансовых платежей по не наступившим срокам уплаты составила:

– не позднее 15 октября – 8775 руб.;

– не позднее 15 января – 8775 руб.

$270\,000 \times 13\% = 35\,100$;

$35\,100 / 4 = 8775$ руб.

Общая же сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет, исчисляется налогоплательщиком с учетом сумм налога, удержанных налоговыми агентами при выплате налогоплательщику дохода, а также сумм авансовых платежей по налогу, фактически уплаченных в соответствующий бюджет.

Но, рассказывая об особенностях исчисления НДФЛ индивидуальными предпринимателями, необходимо рассмотреть порядок применения налоговых вычетов, право на которые глава 23 «Налог на доходы физических лиц» предоставляет в том числе и индивидуальным предпринимателям.

При выплате сотруднику заработной платы по основному месту работы работодатель, удерживая НДФЛ, как правило,

предоставляет этому работнику стандартные налоговые вычеты (ст. 218 Налогового кодекса РФ).

Стандартные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщику за каждый месяц налогового периода (календарного года), в течение которого отношения между работником и работодателем определялись трудовым договором (контрактом). Таким образом, налоговая база по НДФЛ ежемесячно уменьшается на сумму положенного работнику стандартного налогового вычета.

Следует обратить внимание, что стандартные налоговые вычеты предоставляются только налогоплательщикам – резидентам Российской Федерации, которые получали в отчетном налоговом периоде доходы, облагаемые НДФЛ по ставке 13 процентов.

Стандартный налоговый вычет может предоставить не только работодатель, но и любой другой налоговый агент, который выплачивает физическому лицу доходы, облагаемые налогом по ставке 13 процентов. Право выбора такого налогового агента оставляется за налогоплательщиком. Однако получить стандартные налоговые вычеты за один и тот же налоговый период налогоплательщик может только у одного налогового агента.

Стандартные налоговые вычеты предоставляются на основании письменного заявления налогоплательщика. К заявлению необходимо приложить документы, подтверждающие право налогоплательщика на установленные стандартные вычеты.

Сотрудник, который проработал в организации много лет, не обязан ежегодно представлять заявления на получение стандартных налоговых вычетов. Заявление подается один раз и действует до тех пор, пока работник не уволится или не отзовет свое заявление.

Если налогоплательщик при поступлении на работу не представил в бухгалтерию заявление на стандартные вычеты, то эта организация ему вычеты не предоставит даже в том случае, если известно, что указанное место работы для работника является основным и единственным.

Поскольку в соответствии со статьей 218 Налогового кодекса РФ налоговые вычеты предоставляются за каждый ме-

сяц налогового периода, то право на стандартные налоговые вычеты сохраняется у работника и в тех месяцах, когда он находится в отпуске без сохранения заработной платы.

Стандартные налоговые вычеты можно разделить на две группы:

- 1) необлагаемый минимум дохода;
- 2) расходы на содержание детей.

Необлагаемый минимум дохода состоит из трех видов налоговых вычетов:

- налоговый вычет в размере 3000 руб. – предоставляется ежемесячно в течение налогового периода (календарного года);
- налоговый вычет в размере 500 руб. – предоставляется ежемесячно в течение налогового периода (календарного года);
- налоговый вычет в размере 400 руб.

Если налогоплательщик имеет право более чем на один из вышеперечисленных вычетов, то ему предоставляется максимальный из них.

На вычет в размере 3000 руб. имеют право категории налогоплательщиков, перечисленные в подпункте 1 пункта 1 статьи 218 Налогового кодекса РФ.

На вычет в размере 500 руб. могут претендовать налогоплательщики, указанные в подпункте 2 пункта 1 статьи 218 Налогового кодекса РФ.

В соответствии с подпунктом 3 пункта 1 статьи 218 Налогового кодекса РФ стандартный налоговый вычет в 400 руб. предоставляется налогоплательщикам, не поименованным в подпунктах 1 и 2 пункта 1 статьи 218 Налогового кодекса РФ.

Этот стандартный вычет применяется до того месяца, в котором доход налогоплательщика, облагаемый по ставке 13 процентов и исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода работодателем, предоставляющим налоговые вычеты, не превысит 40 000 руб. (Федеральный закон от 22 июля 2008 г. № 121-ФЗ «О внесении изменений в статью 218 части второй Налогового кодекса Российской Федерации»).

В соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 218 Налогового кодекса РФ налогоплательщики имеют право на стандартный налоговый вычет на каждого ребенка в возрасте до

18 лет, а также на учащегося очной формы обучения, студента, аспиранта, курсанта и ординатора в возрасте до 24 лет. Вычет предоставляется за весь период обучения детей в образовательном учреждении и (или) учебном заведении (включая академический отпуск, оформленный в установленном порядке в период обучения).

Сумма вычета 1000 руб. за каждый месяц налогового периода – распространяется:

- на каждого ребенка у налогоплательщиков, на обеспечении которых находится ребенок и которые являются его родителями (при этом в соответствующих случаях вычет предоставляется и супругу родителя ребенка);

- на каждого ребенка у налогоплательщиков, которые являются его опекунами, попечителями или приемными родителями.

Налоговый вычет на детей действует до месяца, в котором доход налогоплательщиков (облагаемый по ставке 13 процентов), исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода, превысит 280 000 руб. При этом учитывается только тот доход, который налогоплательщик получил от того налогового агента, который представляет данный налоговый вычет. Начиная с месяца, в котором указанный доход превысит 280 000 руб., налоговый вычет на содержание детей не применяется.

Указанный налоговый вычет удваивается и составляет 2000 руб. за каждый месяц налогового периода, если ребенок в возрасте до 18 лет является инвалидом, а также если учащийся очной формы обучения, аспирант, ординатор, студент в возрасте до 24 лет является инвалидом I или II группы.

Единственному родителю, опекуну или попечителю, приемному родителю налоговый вычет на содержание детей предоставляется в двойном размере. Предоставление этого налогового вычета одиноким родителям прекращается с месяца, следующего за месяцем их вступления в брак.

По новым правилам, иностранцам, у которых ребенок находится за рубежом, вычет предоставляется на основании документов, заверенных компетентными органами государства, в котором проживает ребенок.

Также со следующего года, налоговый вычет может предоставляться в двойном размере одному из родителей (приемных родителей) по их выбору на основании заявления об отказе одного из родителей (приемных родителей) от получения налогового вычета.

Налоговый вычет на детей предоставляется на основании письменного заявления и документов, подтверждающих право на вычет.

Право на вычет налогоплательщик получает с месяца рождения ребенка (детей), или с месяца, в котором установлена опека (попечительство), либо с месяца вступления в силу договора о передаче ребенка (детей) на воспитание в семью. Право на этот вычет сохраняется до того года, когда ребенок достигнет возраста 18 лет (или 24 лет, если он является учащимся очной формы обучения, студентом, аспирантом, курсантом или ординатором). Если в течение налогового периода стандартные налоговые вычеты налогоплательщику не предоставлялись или были предоставлены в меньшем размере, чем предусмотрено статьей 218 Налогового кодекса РФ, то по окончании налогового периода он может подать в свою налоговую инспекцию налоговую декларацию.

На основании заявления налогоплательщика, прилагаемого к налоговой декларации, и документов, подтверждающих право на вычеты, налоговая инспекция производит перерасчет налоговой базы. Если по результатам проверки будет принято решение о возврате излишне уплаченной суммы налога, возврат производится в порядке, установленном статьей 78 Налогового кодекса РФ.

Следует помнить, что правила статьи 78 Налогового кодекса РФ о возврате излишне уплаченных налогов распространяются и на налоговых агентов (п. 11 ст. 78 Налогового кодекса РФ). Суммы НДФЛ, излишне удержанные налоговым агентом из дохода налогоплательщика, подлежат возврату налоговым агентом при представлении налогоплательщиком соответствующего заявления (п. 1 ст. 231 Налогового кодекса РФ). Таким образом, до конца текущего налогового периода налогоплательщик вправе обратиться с заявлением о возврате излишне удержанного налога и к работодателю – налогово-

му агенту, который не предоставлял ему стандартных налоговых вычетов.

Если по итогам года сумма налоговых вычетов окажется больше суммы доходов, которые принимаются для определения налоговой базы, облагаемой по ставке 13 процентов, то применительно к этому налоговому периоду налоговая база принимается равной нулю. Однако на следующий налоговый период (следующий календарный год) полученная в данном налоговом периоде разница между суммой стандартных налоговых вычетов и суммой доходов не переносится.

Как определить сумму налоговых вычетов при изменении места работы налогоплательщика? Если налогоплательщик работает в данной организации (у данного предпринимателя) не с первого месяца календарного года, стандартные налоговые вычеты предоставляются ему по новому месту работы с учетом дохода, полученного с начала года по предыдущему месту работы.

Сумма полученного дохода по прежнему месту работы подтверждается справкой о полученных доходах (справкой 2-НДФЛ). При этом при расчете НДФЛ по новому месту работы должны быть учтены ограничения в получении стандартных налоговых вычетов, установленные в статье 218 Налогового кодекса РФ.

ПРИМЕР

Индивидуальный предприниматель имеет двух детей в возрасте до 18 лет.

Его доход за отчетный период (например, октябрь) составил 6000 руб. При этом его доход, исчисленный нарастающим итогом с начала года, не превысил 280 000 руб.

Поэтому из его месячного дохода (6000 руб.) будут сделаны следующие стандартные налоговые вычеты:

6000 руб. – 400 руб. – (1000 руб. × 2 чел.) = 3600 руб.

А сумма налога составит:

3600 руб. × 13% = 468 руб.

Если же индивидуальный предприниматель является вдовой (вдовцом), одиноким родителем, опекуном или попечителем, то налоговый вычет производится в двойном размере. То же происходит в случае, если ребенок в возрасте до 18 лет – инвалид, а также в случае, если учащийся очной формы обучения, аспирант, ординатор, студент в возрасте до 24 лет является инвалидом I или II группы (подп. 4 п. 1 ст. 218 Налогового кодекса РФ).

ПРИМЕР

Воспользуемся данными предыдущего примера, но предположим, что индивидуальный предприниматель является вдовцом.

В этом случае сумма стандартных налоговых вычетов составит:

$$400 \text{ руб.} + (1000 \times 2 \times 2) = 4400 \text{ руб.}$$

Сумма налога будет равна:

$$(6000 - 4400) \times 13\% = 208 \text{ руб.}$$

А для того, чтобы воспользоваться указанным вычетом в двойном размере, индивидуальный предприниматель должен предоставить документы, подтверждающие право на данный вычет. Если же вдова (вдовец) или одинокий родитель вновь вступает в брак, то они теряют право на указанный вычет с месяца, следующего за их вступлением в брак.

Если налогоплательщик имеет право более чем на один стандартный налоговый вычет, то ему предоставляется максимальный из них (п. 2 ст. 218 Налогового кодекса РФ).

Но это условие, как уже можно было понять по приведенным примерам, не распространяется на вычет, предоставляемый на детей.

Статья 219 Налогового кодекса РФ ввела в оборот понятие социальных налоговых вычетов, к которым относятся суммы, перечисляемые налогоплательщиком на благотворительные цели; суммы, уплаченные налогоплательщиком в налоговом периоде за свое обучение и своих детей в образова-

тельных учреждениях; суммы, уплаченные за услуги по лечению, предоставленные ему медицинскими учреждениями Российской Федерации.

Расходы на благотворительность принимаются к вычету в размере фактически произведенных расходов, но не более 25 процентов суммы дохода, полученного в налоговом периоде.

Расходы налогоплательщика на собственное обучение также принимаются в их фактической сумме, но в размере не более 50 000 руб., а также в сумме, уплаченной налогоплательщиком-родителем за обучение своих детей в возрасте до 24 лет на дневной форме обучения в образовательных учреждениях, – в размере фактически произведенных расходов на это обучение, но не более 50 000 руб. на каждого ребенка в общей сумме на обоих родителей.

Социальный вычет на лечение также не может превышать 50 000 руб. и предоставляется в сумме, уплаченной налогоплательщиком в налоговом периоде за услуги по лечению, предоставленные ему, его супруге (супругу), родителям и несовершеннолетним детям российскими медицинскими учреждениями. Кроме того, в размере стоимости медикаментов (в соответствии с перечнем лекарственных средств, утверждаемым Правительством РФ), назначенных им лечащим врачом, приобретаемых налогоплательщиками за счет собственных средств.

Нередко у человека возникает необходимость реализовать принадлежащее ему на праве собственности имущество или приобрести жилой дом, или квартиру. Статьей 220 Налогового кодекса РФ суммы по таким операциям отнесены к имущественным налоговым вычетам.

Сущность их применения в следующем. Сумма полученного дохода уменьшается на суммы, полученные налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи жилых домов, квартир, включая приватизированные жилые помещения, дач, садовых домиков или земельных участков и долей в указанном имуществе, находившихся в собственности налогоплательщика менее трех лет, но не превышающих в целом 1 000 000 руб., а также на суммы, полученные от продажи иного имущества, находившегося в собственности на-

логоплательщика менее трех лет, но не превышающих 125 000 руб.

Имущественный налоговый вычет предоставляется и в сумме, израсходованной налогоплательщиком на новое строительство либо приобретение на территории России жилого дома или квартиры, в размере фактически произведенных расходов. А также в сумме, направленной на погашение процентов по целевым кредитам и займам, полученным налогоплательщиком в банках Российской Федерации для этих целей.

Но общий размер предоставленного имущественного налогового вычета не может превышать 2 000 000 руб. без учета сумм, направленных на погашение процентов по целевым кредитам и займам, полученным налогоплательщиком в российских банках и фактически израсходованным им на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома или квартиры.

Рассматриваемый имущественный налоговый вычет предоставляется налогоплательщику на основании его письменного заявления и документов, подтверждающих право собственности на приобретенный (построенный) жилой дом или квартиру. А также платежных документов, подтверждающих факт уплаты денежных средств налогоплательщиком (квитанции к приходным ордерам, банковские выписки о перечислении денежных средств со счета покупателя на счет продавца, товарные и кассовые чеки, акты о закупке материалов у физических лиц с указанием в них адресных и паспортных данных продавца и другие документы).

При приобретении имущества в общую долевую либо общую совместную собственность размер имущественного налогового вычета, исчисленного в соответствии с настоящим подпунктом, распределяется между совладельцами в соответствии с их долей собственности либо с их письменным заявлением (в случае приобретения жилого дома или квартиры в общую совместную собственность).

В отличие от социальных налоговых вычетов имущественный налоговый вычет в случае, если он не может быть использован полностью, то его остаток может быть перене-

сен на последующие налоговые периоды до полного его использования.

Отличие имущественного налогового вычета от социального заключается также в том, что не допускается повторное предоставление налогоплательщику имущественного налогового вычета, связанного с приобретением квартиры, жилого дома.

И, наконец, статья 221 Налогового кодекса РФ оговаривает профессиональные налоговые вычеты. Эти вычеты особенно интересны индивидуальным предпринимателям.

К профессиональным налоговым вычетам предпринимателей относятся фактически произведенные ими и документально подтвержденные расходы, непосредственно связанные с извлечением доходов.

Состав таких расходов и порядок их учета мы рассмотрели в предыдущих разделах данной книги. Единственно не был рассмотрен следующий момент.

По каким-то причинам может возникнуть такая ситуация, что налогоплательщик не сможет документально подтвердить свои расходы, связанные с деятельностью в качестве индивидуального предпринимателя.

Тогда ему предоставляется профессиональный налоговый вычет в размере 20 процентов общей суммы доходов, полученной бизнесменом от предпринимательской деятельности.

Подав по окончании налогового периода в налоговый орган одновременно с декларацией письменное заявление, тем самым индивидуальный предприниматель реализует право на получение профессиональных налоговых вычетов.

Если в течение года налогоплательщик продал дом, квартиру или другое имущество, ему не обязательно платить налог со всей суммы полученного дохода. Он вправе воспользоваться имущественным вычетом, который предусмотрен статьей 220 Налогового кодекса РФ.

Сумма вычета и порядок его предоставления зависят от вида имущества, которое было продано:

– жилой дом, квартира, комната (включая приватизированные жилые помещения) дача, садовый домик, земельный участок или доли в указанном имуществе;

- прочее имущество (кроме ценных бумаг);
- ценные бумаги.

Здесь возможны два варианта.

Первый вариант. Налогоплательщик продал жилой дом, квартиру, комнату, дачу, садовый домик, земельный участок или доли в этом имуществе, которые были у него в собственности не менее 3 лет. Тогда налог платить вообще не нужно – сумма вычета равна полученному доходу.

Второй вариант. Проданный жилой дом (квартира, комната, дача, садовый домик, земельный участок или доли в них), был в собственности налогоплательщика менее 3 лет. Тогда есть выбор:

- уменьшить налогооблагаемый доход на 1 000 000 руб. (или на сумму, равную доходу, если она меньше 1 000 000 руб.),
- уменьшить доходы на сумму документально подтвержденных расходов, связанных с продажей.

Налогоплательщик при продаже доли (ее части) в уставном капитале организации, принадлежащей налогоплательщику менее трех лет, а также при уступке прав требования по договору участия в долевом строительстве (договору инвестирования долевого строительства или по другому договору, связанному с долевым строительством) налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с получением этих доходов. При продаже доли (ее части) в уставном капитале организации, принадлежащей налогоплательщику более трех лет, вычет предоставляется в сумме, полученной налогоплательщиком при продаже доли (ее части).

11.6. Налоговая декларация по НДФЛ

В соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 23 Налогового кодекса РФ налогоплательщики обязаны представлять в налоговые органы по месту учета в установленном порядке налоговые декларации по тем налогам, которые они обязаны

уплачивать, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах.

Обязанность представления декларации по налогу на доходы физических лиц индивидуальными предпринимателями предусмотрена пунктом 5 статьи 227 Налогового кодекса РФ. Она представляется не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

В случае прекращения деятельности и (или) прекращения выплат, оговоренных Налоговым кодексом РФ, при ведении или получении которых возникала обязанность по составлению и представлению налоговой декларации, до конца налогового периода налогоплательщики обязаны в пятидневный срок со дня прекращения такой деятельности или таких выплат представить налоговую декларацию о фактически полученных доходах в текущем налоговом периоде.

Письмо МНС России от 22 января 2002 г. № СА-6-04/60 «О представлении налоговой декларации индивидуальными предпринимателями» дополнительно разъясняет, что декларация представляется независимо от результатов предпринимательской деятельности, а именно: получены доходы или имеет место превышение расходов над доходами, то есть налоговая база принимается равной нулю.

Непредставление индивидуальным предпринимателем налоговой декларации в установленный законодательством о налогах и сборах срок является основанием для привлечения его к налоговой ответственности в соответствии со статьей 119 Налогового кодекса РФ. Кроме того, пунктом 2 статьи 76 Налогового кодекса РФ предусмотрено, что в случае непредставления индивидуальными предпринимателями налоговой декларации в инспекцию в течение двух недель по истечении установленного срока, а также в случае отказа представить декларацию, руководителем налогового органа может быть принято решение о приостановлении операций по счетам в банке.

11.7. Единый социальный налог

Индивидуальные предприниматели одновременно относятся к двум категориям плательщиков единого социального налога. Они платят единый социальный налог как физические лица со своих доходов и как работодатели. ПБОЮЛ признаются отдельными плательщиками налога по каждому основанию.

В первом случае налогом облагаются доходы предпринимателей за вычетом расходов, связанных с их получением (п. 2 ст. 236 Налогового кодекса РФ). Во втором случае налог начисляется на все выплаты в пользу наемных работников (п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ). Отметим, что выплаты другим индивидуальным предпринимателям ЕСН не облагаются.

В налоговый орган по месту постановки на учет ПБОЮЛ должен представлять ежеквартально расчеты по авансовым платежам и по итогам года – налоговую декларацию как лицо, производящее выплаты физическим лицам, а также налоговую декларацию как индивидуальный предприниматель по уплате ЕСН с собственных доходов.

Не платят ЕСН предприниматели, которые переведены на уплату единого налога на вмененный доход (глава 26.3 Налогового кодекса РФ). Крестьянские (фермерские) хозяйства и предприниматели, переведенные на уплату единого сельскохозяйственного налога, также не являются плательщиками ЕСН. Специальный налоговый режим для них введен главой 26.1 Налогового кодекса РФ. Не являются плательщиками ЕСН индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения в соответствии с главой 26.2 Налогового кодекса РФ.

ЕСН с личных доходов предпринимателя исчисляется с разницы между его доходами от предпринимательской деятельности, которые он получил за определенный налоговый период, и расходами, которые связаны с их извлечением.

При расчете налога учитываются доходы от предпринимательской деятельности, полученные как в денежной, так и в натуральной форме.

Состав расходов определяется в порядке, установленном главой 25 Налогового кодекса РФ (п. 3 ст. 237 Налогового кодекса РФ). Связано это с тем, что при расчете единого социального налога состав расходов определяется так же, как при расчете налога на прибыль. Учитываются статьи 254, 255, 256, 260, 263, 264 Налогового кодекса РФ. При расчете ЕСН важно знать не только состав этих расходов (материальные расходы, расходы на оплату труда, амортизационные отчисления и прочие расходы), но и порядок их признания и возможные ограничения их размеров.

Например, при расчете налоговой базы по ЕСН учитываются:

- суммы выплат и вознаграждений, которые произведены в пользу физического лица по трудовым, гражданско-правовым и авторским договорам;

- суммы ЕСН и страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, начисленные предпринимателем на указанные выплаты и вознаграждения и фактически перечисленные в бюджет;

- сумма страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в виде фиксированного платежа, уплаченного индивидуальным предпринимателем (подп. 29 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ).

А вот суммы ЕСН, в том числе авансовые платежи по налогу, подлежащие уплате в течение текущего налогового периода, не включаются в состав расходов индивидуального предпринимателя при определении налоговой базы по ЕСН. Дело в том, что действующим законодательством по налогам и сборам не предусмотрено исключение из налоговой базы по конкретному налогу за текущий отчетный период суммы данного налога, начисленной за предыдущие периоды, а также авансовых платежей по нему.

Кроме того, не включаются в состав расходов предпринимателя суммы выплат и вознаграждений в пользу физического лица, если эти выплаты сделаны им не по трудовым, гражданско-правовым или авторским договорам.

Затраты, перечисленные в статье 270 Налогового кодекса РФ, не включаются в состав расходов. Принимать к

вычету можно только документально подтвержденные и фактически осуществленные расходы. Если же индивидуальный предприниматель не может представить документы, подтверждающие понесенные расходы, то при расчете ЕСН вычитать 20 процентов от полученных доходов, как это делается при расчете налога на доходы физических лиц, нельзя.

Также не учитываются при расчете предпринимателями единого социального налога вычеты, предусмотренные статьями 218–220 Налогового кодекса РФ (стандартные, социальные, имущественные), уменьшающие налоговую базу по налогу на доходы физических лиц.

Индивидуальные предприниматели могут уменьшить облагаемую базу по ЕСН на суммы налога на имущество физических лиц. Этот налог предприниматели уплачивают с имущества, которое непосредственно используется для осуществления предпринимательской деятельности. Однако учтите, что в его состав не включаются жилые дома, квартиры, дачи и гаражи.

Единый социальный налог рассчитывается предпринимателем отдельно в федеральный бюджет и в каждый фонд. Сумма налога определяется как соответствующая процентная доля налоговой базы. При этом индивидуальные предприниматели не исчисляют и не уплачивают налог в части суммы налога, зачисляемой в Фонд социального страхования (пункт 1 статьи 245 Налогового кодекса РФ).

Индивидуальные предприниматели уплачивают ЕСН по следующим ставкам:

Налоговая база нарастающим итогом	Федеральный бюджет	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
		Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	Территориальные фонды обязательного медицинского страхования	
1	2	3	4	5
До 280 000 рублей	7,3 процента	0,8 процента	1,9 процента	10,0 процента
От 280 001 рубля до 600 000 рублей	204 40 рублей + 2,7 процента с суммы, превышающей 280 000 рублей	2240 рублей + 0,5 процента с суммы, превышающей 280 000 рублей	5320 рублей + 0,4 процента с суммы, превышающей 280 000 рублей	28000 рублей + 3,6 процента с суммы, превышающей 280 000 рублей
Свыше 600 000 рублей	29080 рублей + 2,0 процента с суммы, превышающей 600 000 рублей	3840 рублей	6600 рублей	39 520 рублей + 2,0 процента с суммы, превышающей 600 000 рублей

В течение отчетного года индивидуальные предприниматели уплачивают авансовые платежи по ЕСН. В соответствии со статьей 244 Налогового кодекса РФ эту сумму рассчитывает налоговый орган исходя из налоговой базы данного налогоплательщика за предыдущий налоговый период.

Индивидуальные предприниматели не исчисляют и не уплачивают ЕСН в части сумм, зачисляемых в Фонд социального страхования (п. 1 ст. 245 Налогового кодекса РФ).

Налоговая база по авансовым платежам рассчитывается на основании декларации по ЕСН, которую индивидуальный предприниматель представляет по итогам работы за год. Всем индивидуальным предпринимателям налоговые инспекции высылают налоговые уведомления, в которых указана сумма авансовых платежей по ЕСН, подлежащая уплате.

Уплата ЕСН производится на основании налоговых уведомлений в три этапа.

Сроки уплаты авансовых платежей по единому социальному налогу таковы. ЕСН уплачивается предпринимателями отдельными платежными поручениями, которые оформляются в отношении федерального бюджета, Федерального и территориального фондов обязательного медицинского страхования.

Как налоговый орган сможет рассчитать сумму авансовых платежей по ЕСН, если индивидуальный предприниматель только начинает осуществлять свою деятельность? Ведь данных за предыдущий год нет.

В этом случае предприниматель обязан представить в налоговую инспекцию по месту учета помимо налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц еще и заявление за текущий налоговый период по форме, утвержденной Минфином РФ с указанием суммы предполагаемого дохода (п. 2 ст. 244 Налогового кодекса РФ).

Сделать это нужно в 5-дневный срок по истечении месяца со дня начала осуществления деятельности.

В этих документах предприниматель должен указать сумму предполагаемого дохода за текущий налоговый период, а также сумму предполагаемых расходов. Форма заявления утверждена Приказом Минфина РФ от 17 марта 2005 г. № 42н.

На основании этого заявления налоговый орган производит расчет сумм авансовых платежей на текущий налоговый период, то есть на текущий год.

В течение года доход налогоплательщика может резко увеличиться. В том случае, если предполагаемый доход вырастет более, чем на 50 процентов, предприниматель обязан представить новую декларацию о предполагаемом доходе, не дожидаясь окончания года. В течение пяти дней с момента подачи декларации налоговый орган сделает перерасчет авансовых платежей налога на текущий год по тем платежам, срок которых еще не наступил. Разницу, которая получится в результате этого пересчета, предприниматель должен уплатить в бюджет в сроки, установленные для очередного авансового платежа.

Если фактический доход окажется меньше, подавать декларацию не обязательно (п. 3 ст. 244 Налогового кодекса РФ).

По итогам года предприниматель должен самостоятельно рассчитать ЕСН. «Окончательная» налоговая база и сумма налога за год отражаются в декларации по ЕСН, которую предприниматель представляет в инспекцию не позднее 30 апреля следующего года. Разницу между фактическими авансовыми платежами и суммой налога по декларации надо доплатить до 15 июля.

Если предприниматель заплатил в бюджет больше, чем начислил по декларации, сумму превышения он может зачесть в счет предстоящих платежей или вернуть на свой расчетный счет. Порядок возврата налогов установлен статьей 78 Налогового кодекса РФ.

11.8. Взносы в ПФР

Что касается взносов в Пенсионный фонд РФ, то для предпринимателей статьей 28 Федерального закона от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в РФ» установлен фиксированный платеж в бюджет ПФР.

Размер фиксированного платежа устанавливается исходя из стоимости страхового года (постановление Правления ПФР от 21 июня 2003 г. № 90п). Это сумма денежных средств, которая должна поступить за застрахованное лицо в бюджет ПФР в течение одного финансового года для выплаты ему обязательного страхового обеспечения в размере, определенном законодательством РФ. Страховое обеспечение – это выплата трудовой пенсии или социального пособия на погребение умерших пенсионеров, не работающих на день смерти.

Стоимость страхового года ежегодно утверждается Правительством РФ. В 2009 году сумма платежа составит 7274 рубля 40 копеек за год. Чтобы рассчитать месячный размер фиксированного платежа, нужно стоимость страхового года разделить на 12. Полученная величина равняется 606 рублям 20 копейкам. Это минимальный размер фиксированного платежа. При этом 404 руб. 13 коп. надо направлять на финансирование страховой части трудовой пенсии (код бюджетной классификации – 182 1 02 02030 06 0000 160), а 202 руб. 07 коп. – на финансирование накопительной части трудовой пенсии (КБК – 182 1 02 02040 06 0000 160).

Согласно пункту 4 Правил уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в виде фиксированного платежа (утверждены постановлением Правительства РФ от 26 сентября 2005 г. № 582) взносы платят раз в год или ча-

стями, но не позднее 31 декабря. Поэтому за несвоевременную уплату с индивидуального предпринимателя могут быть взысканы пени. При этом пени начисляются с 1 января следующего года. Об этом же гласит письмо Пенсионного фонда РФ от 10 декабря 2007 г. № АК-08-26/13761.

Перечислять взносы необходимо и в том случае, если предприниматель вообще не получает дохода от своей деятельности. Такая позиция высказана Конституционным судом РФ в Определении от 12 мая 2005 г. № 211-О. Если в установленный срок годовая сумма платежа не будет перечислена или платеж будет перечислен не полностью, ПФР вправе вынести решение о привлечении предпринимателя к ответственности по статье 27 Закона № 167-ФЗ. В качестве санкции нарушителю пенсионного законодательства грозит штраф в размере 20 процентов от установленной годовой суммы фиксированного платежа. Поддерживают эту точку зрения и более поздние решения федеральных судов (постановление ФАС Волго-Вятского округа от 11 мая 2007 г. № А82-10833/2006-29, постановление ФАС Московского округа от 11 июля 2007 г. № КА-А41/6570-07).

В отличие от главы 24 Налогового кодекса РФ Закон № 167-ФЗ не приравнивает всех членов крестьянского хозяйства к индивидуальным предпринимателям. Таким образом, лишь глава хозяйства обязан перечислять пенсионные взносы так же, как и все остальные предприниматели.

А за остальных членов хозяйства пенсионные взносы надо начислять в размере 14 процентов от сумм полученных ими доходов. Причем при уплате взносов в ПФР не действуют льготы, предусмотренные для ЕСН.

За адвокатов фиксированный платеж в ПФР уплачивают коллегии адвокатов, уменьшая на сумму платежа вознаграждение адвоката.

Лица, уплачивающие фиксированный платеж в ПФР (индивидуальные предприниматели, адвокаты, частные детективы, занимающиеся частной практикой нотариусы), а также лица, уплачивающие страховые взносы добровольно, должны ежегодно представлять сведения о страховых взносах и страховом стаже в отделение Пенсионного фонда по месту

своей регистрации. Это требование установлено пунктом 5 статьи 11 Федерального закона от 1 апреля 1996 г. № 27-ФЗ «Об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе обязательного пенсионного страхования».

Сведения по персонифицированному учету за прошедший год сдаются в срок с 1 января по 28 февраля года, следующего за отчетным. Они представляются, как на бумажных носителях, так и в электронном виде. Любой предприниматель может бесплатно получить программное обеспечение, необходимое для составления индивидуальных сведений, в отделении ПФР по месту своей регистрации.

11.9. Налогообложение выплат наемным работникам

Индивидуальный предприниматель, который выплачивает заработную плату своим работникам, должен удерживать налог на доходы физических лиц с выплаченной суммы по ставке 13 процентов и перечислить его в бюджет не позднее даты выплаты дохода. В этом случае предприниматель выступает как налоговый агент.

Обратите внимание, что налог на доходы физических лиц начисляется не на все выплаты, которые получает наемный работник от предпринимателя. Перечень доходов, которые не подлежат налогообложению, можно найти в статье 217 Налогового кодекса РФ.

Кроме того, по заявлению работника при расчете НДФЛ предприниматель может предоставить сотруднику стандартные вычеты на основании статьи 218 Налогового кодекса РФ:

- на самого сотрудника (400 руб., 500 руб. или 3000 руб.);
- на каждого ребенка сотрудника (по 1000 руб.).

Для отражения данных о доходах каждого работника за год используется налоговая карточка по учету доходов и налога на доходы физических лиц по форме № 1-НДФЛ. Бланк формы утвержден приказом МНС России от 31 октября 2003 г. № БГ-3-04/583.

После окончания календарного года индивидуальный предприниматель должен представить в свою налоговую инспекцию сведения о доходах, выплаченных гражданам в прошедшем году. На это ему отводится срок 3 месяца.

Сведения о доходах представляются в виде справок по форме № 2-НДФЛ, которая утверждена вышеупомянутым приказом ФНС России от 13 октября 2006 г. № САЭ-3-04/706@. Ее нужно заполнить на каждого человека, который получал в прошедшем году от предпринимателя доход. Это может быть и сотрудник предпринимателя, внештатный работник или гражданин, который работает по гражданско-правовому договору.

Если таких получателей дохода окажется меньше 10 человек, то справки можно напечатать на печатной машинке или распечатать на принтере. Если их больше 10, то их надо подать в электронном виде – на дискете или через Интернет. В этом случае составляется два экземпляра реестра – списка всех справок.

Справка по форме № 2-НДФЛ заполняется на основании личной карточки за прошедший год. Все работодатели, в том числе и предприниматели, рассчитывают и уплачивают в бюджет ЕСН, а также страховые взносы на обязательное пенсионное страхование с выплат наемным работникам.

Объектом обложения являются только выплаты и другие вознаграждения, начисленные в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, а также по авторским договорам.

При этом индивидуальные предприниматели не рассчитывают ЕСН и взносы в ПФР с вознаграждений, которые они выплачивают физическим лицам, зарегистрированным в качестве индивидуальных предпринимателей. Но обращаем ваше внимание на то, что если выплачивается вознаграждение индивидуальному предпринимателю, в свидетельстве которого осуществляемая им деятельность не названа, то у индивидуального предпринимателя, производящего выплаты, по мнению налоговых органов, возникает обязанность исчислить ЕСН.

Предприниматели должны определять налоговую базу и сумму налога отдельно по каждому сотруднику ежемесячно нарастающим итогом с начала года. Делать это удобнее в индивидуальной карточке сотрудника. Можно использовать

форму, утвержденную приказом МНС России от 27 июля 2004 г. № САЭ-3-05/443.

В то же время предприниматели не могут пользоваться льготой, которая предусмотрена подпунктом 1 пункта 1 статьи 239 Налогового кодекса РФ (выплаты инвалидам). Эта льгота установлена только для организаций. Дополнительные разъяснения по этому вопросу можно найти в письме Минфина России от 4 июня 2002 г. № 04-04-02/2-46.

Не следует забывать, что от ЕСН освобождены выплаты работникам, которые не уменьшают базу по налогу на доходы предпринимателя (п. 3 ст. 236 Налогового кодекса РФ).

Для правильного определения суммы ЕСН, подлежащей уплате в бюджет, индивидуальному предпринимателю следует обратить внимание на статью 238 Налогового кодекса РФ, в которой определен перечень выплат, не подлежащих налогообложению, то есть с таких сумм ЕСН не начисляется. ЕСН не начисляется и не уплачивается также с сумм, если они не уменьшают налоговую базу по НДФЛ в текущем налоговом периоде (пункт 3 статьи 236 Налогового кодекса РФ).

Ежемесячно в течение года предприниматели должны платить авансовые взносы по ЕСН. Налог надо рассчитывать и перечислять отдельно в федеральный бюджет и в каждый внебюджетный фонд. Срок уплаты авансов по ЕСН и взносам в ПФР – 15 дней после окончания месяца.

Для тех, кто родился до 1967 года, взносы начисляются только на страховую часть. При этом максимальный тариф составляет 14 процентов. Для работников же 1967 года рождения и моложе соотношение страховой и накопительной частями максимального тарифа такое:

– 8 и 6 процентов.

Максимальный тариф пенсионных взносов законодатели не уменьшили. Более того, так же, как и в случае с ЕСН, со 100 001 до 280 001 руб. вырос порог, достигнув которого можно начислять взносы по пониженным тарифам.

Ежеквартально, не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, в налоговую инспекцию надо сдавать расчеты авансовых платежей по ЕСН и взносам в ПФР.

По результатам работы за год индивидуальные предприниматели-работодатели обязаны представить в налоговые ор-

ганы налоговую декларацию по ЕСН и декларацию по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование не позднее 30 марта года, который следует за отчетным. Индивидуальные предприниматели представляют в Пенсионный фонд РФ копию налоговой декларации по ЕСН с отметкой налогового органа или другой документ, который подтверждает представление декларации в налоговую инспекцию. Сделать это нужно не позднее 1 июля года, который следует за отчетным.

Кроме того, ежеквартально не позднее 15-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, предприниматели должны сдавать в ФСС России Расчетную ведомость по форме 4-ФСС РФ. Форма ведомости утверждена постановлением ФСС РФ от 22 декабря 2004 г. № 111.

При регистрации в отделении ФСС РФ предпринимателю устанавливается размер страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Величина взносов зависит от того, к какому классу профессионального риска отнесена отрасль экономики, в рамках которой предприниматель будет осуществлять свою деятельность.

Размер страхового взноса на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний указывается в специальном уведомлении, которое отделение ФСС РФ выдает вместе со страховым свидетельством.

Ежеквартально индивидуальные предприниматели должны отчитываться перед ФСС РФ. Как мы уже говорили, Расчетная ведомость по средствам Фонда социального страхования России представляется страхователями в исполнительные органы ФСС РФ не позднее 15 числа месяца, следующего за истекшим кварталом.

Вместе с Расчетной ведомостью предприниматели сдают Отчет по использованию сумм страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний.

Если предприниматель по каким-либо причинам пропустил срок сдачи или вообще не подал отчет, ему грозит штраф, а за повторное нарушение сроков размер штрафа возрастает.

Упрощенная система налогообложения

Упрощенная система налогообложения применяется наряду с общей системой налогообложения, предусмотренной законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. Ее применение регулируется главой 26.2 «Упрощенная система налогообложения» Налогового кодекса РФ.

В соответствии с пунктом 1 статьи 346.11 Налогового кодекса РФ переход на упрощенную систему налогообложения или возврат к общей системе (общему режиму) предприниматели осуществляют добровольно в порядке, предусмотренном главой 26.2 Налогового кодекса РФ.

Применение упрощенной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями предусматривает замену целого ряда налогов единым, исчисляемым по результатам хозяйственной деятельности за налоговый период. Какие же налоги не подлежат уплате предпринимателями, перешедшими на упрощенную систему налогообложения? Ответ на этот вопрос содержится в пункте 3 статьи 346.11 Налогового кодекса РФ.

Кроме того, индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, не признаются плательщиками налога на добавленную стоимость (НДС). За исключением НДС, подлежащего уплате в соответствии с Налоговым кодексом РФ при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, а также при исполнении обязанности налогового агента в соответствии со статьей 161 Налогового кодекса РФ. Кроме того, для них со-

храняется действующий порядок представления статистической отчетности, ведения кассовых операций.

12.1. Условия, необходимые для применения УСН

Как мы уже отмечали, глава 26.2 Налогового кодекса РФ также определяет, что индивидуальные предприниматели переходят на упрощенную систему налогообложения или возвращаются к общей системе налогообложения на добровольной основе. Вместе с тем, добровольный порядок перехода на упрощенную систему ограничен рядом обязательных условий, при несоблюдении которых предприниматели не вправе применять упрощенную систему налогообложения, и, соответственно, не признаются плательщиками единого налога.

Не могут применять упрощенную систему налогообложения индивидуальные предприниматели, перечисленные в подпунктах 8, 9, 11, 13, 15 пункта 3 статьи 346.12 Налогового кодекса РФ.

Обратите внимание: в отличие от юридических лиц для индивидуальных предпринимателей ограничение по доходам, полученным от предпринимательской деятельности, для перехода на упрощенную систему налогообложения не установлено. Такое решение было принято в связи с тем, что в отличие от организаций индивидуальные предприниматели не обязаны вести бухгалтерский учет, предусматривающий составление баланса и определение результатов своей деятельности по итогам каждого квартала.

Кроме того, перейти на упрощенную систему налогообложения не могут:

1. Индивидуальные предприниматели, занимающиеся игорным бизнесом.

В главе 29 Налогового кодекса РФ сказано, что под игорным бизнесом понимается деятельность, связанная с извлечением индивидуальными предпринимателями доходов в виде выигрыша и (или) платы за проведение азартных игр и (или)

пари, не являющаяся реализацией товаров (имущественных прав), работ или услуг.

2. Индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, а также добычей и реализацией полезных ископаемых, за исключением общераспространенных полезных ископаемых.

В пункте 1 статьи 181 Налогового кодекса РФ установлено, что подакцизными товарами признаются:

1) спирт этиловый из всех видов сырья, за исключением спирта коньячного;

2) спиртосодержащая продукция (растворы, эмульсии, суспензии и другие виды продукции в жидком виде) с объемной долей этилового спирта более 9 процентов;

3) алкогольная продукция (спирт питьевой, водка, ликероводочные изделия, коньяки, вино и иная пищевая продукция с объемной долей этилового спирта более 1,5 процента, за исключением виноматериалов);

4) пиво;

5) табачная продукция;

6) автомобили легковые и мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.);

7) автомобильный бензин;

8) дизельное топливо;

9) моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей;

10) прямогонный бензин. Для целей настоящей главы под прямогонным бензином понимаются бензиновые фракции, полученные в результате переработки нефти, газового конденсата, попутного нефтяного газа, природного газа, горючих сланцев, угля и другого сырья, а также продуктов их переработки, за исключением бензина автомобильного и продукции нефтехимии.

3. Индивидуальные предприниматели, являющиеся участниками соглашений о разделе продукции.

Соглашение о разделе продукции является договором, в соответствии с которым Российская Федерация предоставляет субъекту предпринимательской деятельности (далее – инвестор) на возмездной основе и на определенный срок исклю-

чительные права на поиски, разведку, добычу минерального сырья на участке недр, указанном в соглашении, и на ведение связанных с этим работ. А инвестор обязуется осуществить проведение указанных работ за свой счет и на свой риск. Так сказано в статье 2 Федерального закона от 30 декабря 1995 г. № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции».

При выполнении соглашений, которые заключены в соответствии с Федеральным законом «О соглашениях о разделе продукции» применяется специальный налоговый режим, установленный главой 26.4. Налогового кодекса РФ «Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции».

Обратите внимание, индивидуальные предприниматели – участники соглашения о разделе продукции могут перейти на уплату единого налога в соответствии с главой 26.2 Налогового кодекса РФ.

4. Индивидуальные предприниматели, переведенные на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) в соответствии с главой 26.1 Налогового кодекса РФ.

В целях главы 26.1 Налогового кодекса РФ сельскохозяйственными товаропроизводителями признаются индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию и (или) выращивающие рыбу, осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную) переработку и реализующие эту продукцию и (или) рыбу, при условии, что в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) таких организаций или индивидуальных предпринимателей доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции и (или) выращенной ими рыбы, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства и (или) выращенной ими рыбы, составляет не менее 70 процентов.

5. Индивидуальные предприниматели, средняя численность работников которых за налоговый (отчетный) период, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, превышает 100 человек.

Тут надо обратить внимание на следующие моменты.

Для того чтобы рассчитать среднюю численность работников, можно воспользоваться методикой расчета, описываемой Порядком заполнения и представления унифицированных форм федерального государственного статистического наблюдения: № П-1 «Сведения о производстве и отгрузке Товаров и услуг», № П-2 «Сведения об инвестициях», № П-3 «Сведения о финансовом состоянии организации», № П-4 «Сведения о численности, заработной плате и движении работников», утвержденным постановлением Росстата от 12 ноября 2008 г. № 278.

Следует учитывать, что средняя численность работников предпринимателя за какой-либо период (месяц, квартал, с начала года, год) включает:

- среднесписочную численность работников;
- среднюю численность внешних совместителей;
- среднюю численность работников, выполнявших работы по договорам гражданско-правового характера.

6. До истечения одного года после того, как утрачено право на применение упрощенной системы налогообложения налогоплательщики, перешедшие с упрощенной системы налогообложения на общий режим налогообложения.

12.2. Порядок перехода на упрощенную систему налогообложения

Переход налогоплательщиков на упрощенную систему налогообложения осуществляется в заявительном порядке. Предприниматели подают заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения (далее – заявление) в налоговый орган по месту жительства. Заявление подается в период с 1 октября по 30 ноября года, предшествующего году, начиная с которого налогоплательщики переходят на упрощенную систему налогообложения.

В соответствии со статьей 6.1 Налогового кодекса РФ в случаях, когда последний день срока падает на нерабочий

день, днем окончания срока считается ближайший следующий за ним рабочий день. Ссылка на данную норму Налогового кодекса РФ была использована в ходе судебного разбирательства (постановление ФАС Центрального округа от 23 апреля 2004 г. по делу № А62-3449/2003).

Приказом МНС России от 19 сентября 2002 г. № ВГ-3-22/495 (далее – Приказ № ВГ-3-22/495) утверждено пять форм документов, рекомендуемых для применения индивидуальными предпринимателями, переходящими на упрощенную систему налогообложения либо возвращающимися на общий режим налогообложения. Порядку перехода на упрощенную систему посвящены три формы, а именно:

- форма № 26.2-1 «Заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения»;
- форма № 26.2-2 «Уведомление о возможности применения упрощенной системы налогообложения»;
- форма № 26.2-3 «Уведомление о невозможности применения упрощенной системы налогообложения».

Таким образом, в ответ на заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения налогоплательщик должен получить от налогового органа уведомление о возможности или невозможности применения упрощенной системы налогообложения.

Вновь созданные организации и вновь зарегистрированные индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на упрощенную систему налогообложения, вправе подать заявление одновременно с подачей заявления о постановке на учет в налоговых органах. В этом случае упрощенная система налогообложения применяется в текущем календарном году с момента создания организации или с момента регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя (п. 2 ст. 346.13 Налогового кодекса РФ).

Помните, что вновь зарегистрированные индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на упрощенную систему налогообложения, вправе (комментарий – а не обязаны) подать заявление в пятидневный срок, начиная с даты постановки на учет в налоговых органах.

В этом случае организация и индивидуальный предприниматель вправе применять упрощенную систему налогообложения с даты постановки их на учет в налоговом органе, указанной в свидетельстве о постановке на учет в налоговом органе.

12.3. Порядок перехода на общий режим

Каковы же основания, в соответствии с которыми плательщик единого налога переходит на общий режим налогообложения до окончания налогового периода?

Согласно пункту 3 статьи 346.13 Налогового кодекса РФ налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, не вправе до окончания налогового периода перейти на общий режим налогообложения, если иное не предусмотрено данной статьей. Если же предприниматель посчитал применение упрощенной системы налогообложения невыгодным для себя, то он вправе перейти на общий режим налогообложения с начала календарного года, уведомив об этом налоговый орган не позднее 15 января года, в котором предполагается этот переход (п. 6 ст. 346.13 Налогового кодекса РФ). При этом также желательно использовать утвержденную приказом № ВГ-3-22/495 форму № 26.2-4 «Уведомление об отказе от применения упрощенной системы налогообложения».

В некоторых случаях индивидуальный предприниматель обязан перейти на иной режим налогообложения, например, если по итогам налогового (отчетного) периода доход налогоплательщика превысит 20 млн. рублей. При этом предельный размер доходов подлежит ежегодной индексации. Уточним, что налоговым периодом глава 26.2 Налогового кодекса признает календарный год. А первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года признаются отчетными периодами.

Указанный лимит подлежит индексации в порядке, предусмотренном пунктом 2 статьи 346.12 Налогового кодекса РФ. Там в свою очередь сказано, что предельный доход, ограничивающий право предпринимателя на применение упрощенной системы налогообложения, корректируется на коэф-

фициент-дефлятор К_i. На 2009 год он составил 1,538. Это значит, чтобы не «слететь» с упрощенной системы в 2009 году, доход предпринимателя (а не только выручка от реализации!) не должен превышать 30 760 000 руб.

Налогоплательщик, утративший право на применение упрощенной системы налогообложения, обязан сообщить в налоговый орган о переходе на общий режим налогообложения в течение 15 дней по истечении отчетного (налогового) периода, в котором его доход превысил установленное ограничение. Данное условие относится как к организациям, так и индивидуальным предпринимателям, так как пункт 1 статьи 346.12 Налогового кодекса РФ под налогоплательщиками признает организации и индивидуальных предпринимателей.

Обращаем внимание, что обязанность известить налоговый орган об утрате права на применение упрощенной системы налогообложения в статье 346.13 Налогового кодекса РФ оговорена только в отношении нарушения ограничения по величине дохода.

Однако, исходя из содержания пункта 3 статьи 346.12 Налогового кодекса РФ, можно сделать однозначный вывод: при несоблюдении установленных критериев индивидуальные предприниматели не вправе применять упрощенную систему налогообложения. Но вот когда они должны перейти на общий режим налогообложения?

Как уже отмечалось выше, в пункте 3 статьи 346.13 Налогового кодекса РФ определено, что налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, не имеют права до окончания налогового периода (календарного года) перейти на общий режим налогообложения, если иное не предусмотрено этой же статьей Налогового кодекса РФ. Но данная статья оговаривает конкретный порядок перехода на общий режим налогообложения только при превышении предельного размера дохода от реализации и остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов. Чтобы сохранить право применения упрощенной системы налогообложения, предприниматель должен осуществлять грамотную налоговую политику, прогнозируя показатели своей деятельности и соблюдение установленных законодательством кри-

териев на право применения данного специального режима налогообложения. Однако, к сожалению, это не всегда получается, и в этом случае, если выгода от применения упрощенной системы налогообложения несомненна, то можно вернуться к применению упрощенной системы налогообложения, пройдя процедуру вновь, зарегистрировавшись в качестве индивидуального предпринимателя. Ведь глава 26.2 Налогового кодекса РФ не содержит ограничений на применение упрощенной системы налогообложения и для перерегистрировавшихся индивидуальных предпринимателей.

Если по итогам отчетного (налогового) периода доходы налогоплательщика, определяемые в соответствии со статьей 346.15 и подпунктами 1 и 3 пункта 1 статьи 346.25 настоящего Кодекса, превысили 20 млн. руб. и (или) в течение отчетного (налогового) периода допущено несоответствие требованиям, установленным пунктами 3 и 4 статьи 346.12 настоящего Кодекса, такой налогоплательщик считается утратившим право на применение упрощенной системы налогообложения с начала того квартала, в котором допущены указанное превышение и (или) несоответствие указанным требованиям.

На сегодняшний день именно таким образом определен порядок перехода на иной режим налогообложения индивидуальными предпринимателями, если средняя численность работников за отчетный (налоговый) период превысит 100 человек, или будут превышены ограничения по численности и стоимости основных средств и нематериальных активов для индивидуальных предпринимателей, применяющих одновременно специальные режимы, установленные главами 26.2 и 26.3 НК РФ.

Однако, налоговые органы высказывают следующие точки зрения, переходить в этом случае на иной режим налогообложения необходимо с начала того налогового периода, в котором допущено превышение установленных ограничений. Другое мнение заключается в том, что переход необходимо осуществлять с начала того квартала, в котором допущено это превышение, ссылаясь на пункт 3 статьи 346.13 Налогового кодекса РФ.

Но, следуя букве закона, ни один из указанных периодов не прописан в НК РФ, а в соответствии с пунктом 7 статьи 3

Кодекса все неясности и противоречия толкуются в пользу налогоплательщика.

Возможность предпринимателей, по той или иной причине перешедших с упрощенной системы налогообложения на общую, возвратиться к упрощенной системе определена пунктом 7 статьи 346.13 Налогового кодекса РФ. Однако сделать это они вправе не ранее чем через один год после утраты права на применение упрощенной системы.

12.4. Объекты налогообложения и ставки единого налога

Согласно пункту 1 статьи 346.14 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения также может быть признан один из двух возможных, а именно:

- доходы;
- доходы, уменьшенные на величину расходов.

Некоторые налогоплательщики задают вопросы, а можно ли по одному виду деятельности применять объект налогообложения, скажем доходы, а по другому доходы, уменьшенные на величину расходов. Нет, законодательство дает право выбора только одного объекта налогообложения. Применение ПБОЮЛ сразу нескольких объектов налогообложения не предусмотрено.

Если внимательно изучить абзац второй пункта 1 статьи 346.13 Налогового кодекса РФ, можно заметить, что в одном абзаце содержатся положения, противоречащие друг другу.

С одной стороны, выбор объекта налогообложения осуществляется налогоплательщиком до начала налогового периода, в котором впервые применена упрощенная система налогообложения. Для уже зарегистрированных предпринимателей переход на упрощенную систему налогообложения осуществляется с 1 января очередного года. Следовательно, выбор объекта налогообложения может осуществляться по 31 декабря. С другой стороны, в случае изменения избранного объекта налогообложения после подачи заявления о пере-

ходе на упрощенную систему налогообложения налогоплательщик обязан уведомить об этом налоговый орган до 20 декабря года, предшествующего году, в котором впервые применена упрощенная система налогообложения.

Получается, первоначально выгоднее в заявлении вообще не указывать объект налогообложения. Тогда будет больше времени (по 31 декабря), чтобы определиться, что выгоднее, и не нужно будет отстаивать свои позиции, доказывая, что все неустраимые сомнения и противоречия толкуются в пользу налогоплательщика.

В каком же документе должен быть зафиксирован выбор объекта налогообложения при применении упрощенной системы? Выбор объекта налогообложения при применении упрощенной системы налогообложения должен найти отражение в заявлении о переходе на эту систему, подаваемом налогоплательщиком в налоговый орган согласно пункту 1 статьи 346.13 Налогового кодекса РФ. Налоговый орган не вправе отказать в применении упрощенной системы налогообложения на основании неуказания в заявлении объекта налогообложения. Ведь заявление подается в срок с 1 октября по 30 ноября, а право выбора объекта налогообложения предоставляется по 31 декабря.

Налогоплательщики, применяющие упрощенную систему, уплачивают единый налог в зависимости от выбранного объекта:

В соответствии с пунктом 2 статьи 346.14 Налогового кодекса РФ выбор объекта налогообложения осуществляется самим налогоплательщиком.

Но пунктом 3 указанной статьи введены ограничения на самостоятельный выбор объекта налогообложения, в частности, для налогоплательщиков, являющихся участниками договора простого товарищества (договора о совместной деятельности). Для них объектом налогообложения могут быть только доходы, уменьшенные на величину расходов.

Не так давно был опубликован Федеральный закон от 24 ноября 2008 года № 208-ФЗ, который существенно изменил положение организаций и индивидуальных предпринимателей, являющихся плательщиками единого налога, в связи с применением упрощенной системы налогообложения.

Данный закон внес в пункт 2 статьи 346.14 части второй Налогового кодекса Российской Федерации изменение, изложив его в следующей редакции:

«2. Выбор объекта налогообложения осуществляется самим налогоплательщиком, за исключением случая, предусмотренного пунктом 3 настоящей статьи. Объект налогообложения может изменяться налогоплательщиком ежегодно. Объект налогообложения может быть изменен с начала налогового периода, если налогоплательщик уведомит об этом налоговый орган до 20 декабря года, предшествующего году, в котором налогоплательщик предлагает изменить объект налогообложения. В течение налогового периода налогоплательщик не может менять объект налогообложения». Это сказано в статье 1 данного Федерального закона. На деле это означает, что отныне налогоплательщик может ежегодно менять объект налогообложения, уведомив заблаговременно налоговый орган. Напомним, что Налоговым кодексом Российской Федерации предусмотрено, для организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения, два объекта – «доходы», со ставкой 6 процентов и «доходы за минусом расходов», со ставкой налога в размере 15 процентов.

Помимо этого предоставляется право налогоплательщикам, применяющим упрощенную систему налогообложения, ежегодно с начала нового налогового периода изменять ранее выбранный объект налогообложения при условии уведомления об этом налоговых органов до 20 декабря года, предшествующего году, в котором предлагается осуществить такое изменение.

Кроме того, Федеральный закон от 26 ноября 2008 года № 224-ФЗ «О внесении изменений в часть первую, часть вторую Налогового кодекса РФ и отдельные законодательные акты РФ» дополнил соответствующую статью Налогового кодекса РФ предложением следующего содержания: «Законами субъектов Российской Федерации могут быть установлены дифференцированные налоговые ставки в пределах от 5 до 15 процентов в зависимости от категорий налогоплательщиков. Это означает, что субъектам Российской Федерации документ предоставляет право снижать до 5 процентов ставку налога, уплачиваемого при применении упрощенной системы налогообложения, при объекте налогообложения «доходы минус расходы».

12.5. Доходы при упрощенной системе налогообложения

Индивидуальные предприниматели при определении объекта налогообложения учитывают следующие доходы, полученные от предпринимательской деятельности:

- доходы от реализации, определяемой в соответствии со статьей 249 НК РФ;

- внереализационные доходы, определяемые в соответствии со статьей 250 НК РФ.

При определении объекта налогообложения не учитываются доходы, предусмотренные статьей 251 Налогового кодекса РФ.

Не учитываются в составе доходов доходы в виде полученных дивидендов, если их налогообложение произведено налоговым агентом в соответствии с положениями статьи 214 Налогового кодекса РФ.

12.5.1. Доходы от реализации

Доходом от реализации признается выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав (п. 1 ст. 249 Налогового кодекса РФ).

В соответствии с пунктом 2 статьи 249 Налогового кодекса РФ выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах.

Датой получения доходов признается день поступления денежных средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности (оплаты) налогоплательщику иным способом (кассовый метод).

12.6. Расходы при УСН

При определении затрат, учитываемых при исчислении налоговой базы по единому налогу, как и ранее, имеются свои нюансы. Дело в том, что целый ряд затрат, формирующих себестоимость продукции, работ и услуг и учитываемых для целей налогообложения, оговоренных главой 25 Налогового кодекса РФ, при определении налоговой базы, подлежащей налогообложению, из полученного дохода не исключается.

Не так давно был расширен перечень расходов, принимаемых при исчислении налоговой базы.

В частности, расширены следующие подпункты статьи 346.16 Налогового кодекса РФ:

15) расходы на бухгалтерские, аудиторские и юридические услуги;

23) При реализации указанных товаров налогоплательщик вправе уменьшить доходы от этих операций на сумму расходов, непосредственно связанных с такой реализацией, в том числе на сумму расходов по хранению, обслуживанию и транспортировке реализуемых товаров.

Пункт 1 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ дополнен подпунктами следующего содержания:

24) расходы на выплату комиссионных, агентских вознаграждений и вознаграждений по договорам поручения;

25) расходы на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию;

26) расходы на подтверждение соответствия продукции или иных объектов, процессов производства, эксплуатации, хранения, перевозки, реализации и утилизации, выполнения работ или оказания услуг требованиям технических регламентов, положениям стандартов или условиям договоров;

27) расходы на проведение (в случаях, установленных законодательством Российской Федерации) обязательной оценки в целях контроля за правильностью уплаты налогов в случае возникновения спора об исчислении налоговой базы;

28) плата за предоставление информации о зарегистрированных правах;

29) расходы на оплату услуг специализированных организаций по изготовлению документов кадастрового и технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости (в том числе правоустанавливающих документов на земельные участки и документов о межевании земельных участков);

30) расходы на оплату услуг специализированных организаций по проведению экспертизы, обследований, выдаче заключений и предоставлению иных документов, наличие которых обязательно для получения лицензии (разрешения) на осуществление конкретного вида деятельности;

31) судебные расходы и арбитражные сборы;

32) периодические (текущие) платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации (в частности, правами, возникающими из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности);

33) расходы на подготовку и переподготовку кадров, состоящих в штате налогоплательщика, на договорной основе в порядке, предусмотренном пунктом 3 статьи 264 настоящего Кодекса;

34) расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю Российской Федерации, установленного Центральным банком Российской Федерации.

В соответствии с пунктом 1 статьи 252 Налогового кодекса РФ расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Важное условие относительно признания расходов содержится в пункте 2 статьи 346.17 Налогового кодекса РФ. Расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты. То есть для того, чтобы произведенные затраты могли считаться расходами субъектов предпринимательства и приниматься при исчислении единого налога, их необходимо оплатить.

Налоговые органы исходят из того, что приведенный в статье 346.16 Налогового кодекса РФ перечень видов расходов является исчерпывающим и затраты, не указанные в нем, при определении совокупного дохода, подлежащего налогообложению, из дохода не исключаются. Поэтому многие традиционные для общепринятой системы налогообложения затраты не могут быть приняты для расчета единого налога.

Определение состава затрат, принимаемых при исчислении налогооблагаемой базы, является важным элементом расчета единого налога, поэтому целесообразно прокомментировать эти расходы более подробно.

12.6.1. Расходы на приобретение основных средств

В отношении основных средств, приобретенных в период применения упрощенной системы налогообложения, расходы на их приобретение учитываются с момента ввода этих основных средств в эксплуатацию (п. 3 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ).

Стоимость основных средств и нематериальных активов, купленных (сооруженных, изготовленных, созданных самим налогоплательщиком) включаются в расходы не сразу, а частями равномерно в течение года. При этом чиновники Минфина ссылаются на новую редакцию пункта 3 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ. В ней сказано, что расходы в отношении приобретенных (сооруженных, изготовленных) основных средств в период применения упрощенной системы налогообложения принимаются с момента ввода этих основных средств в эксплуатацию. А ниже сказано: «При этом в течение налогового периода расходы принимаются за отчетные периоды равными долями».

По-другому учитываются основные средства, приобретенные налогоплательщиком до перехода на упрощенную систему налогообложения. Стоимость таких основных средств включается в расходы на их приобретение в следующем порядке:

– в отношении основных средств со сроком полезного использования до трех лет включительно – в течение одного года применения упрощенной системы налогообложения;

– в отношении основных средств со сроком полезного использования от трех до 15 лет включительно: в течение первого года применения упрощенной системы налогообложения – 50 процентов стоимости, второго года – 30 процентов стоимости и третьего года – 20 процентов стоимости;

– в отношении основных средств со сроком полезного использования свыше 15 лет – в течение 10 лет применения упрощенной системы налогообложения равными долями от стоимости основных средств.

Срок полезного использования основных средств определяется на основе Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1. Правда, не все основные средства можно отыскать в названной Классификации. В этом случае срок полезного использования основных средств налогоплательщики могут установить самостоятельно в соответствии с техническими условиями и рекомендациями организаций-изготовителей.

Когда основные средства, приобретенные после перехода на упрощенную систему налогообложения, продают до истечения трех лет с момента их приобретения (в отношении основных средств со сроком полезного использования свыше 15 лет – до истечения 10 лет с момента их приобретения), то при расчете эффекта от сделки необходимо учесть следующее. Пункт 3 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ обязывает пересчитать налоговую базу за весь период пользования такими основными средствами с момента их приобретения до даты реализации (передачи) с учетом положений главы 25 Налогового кодекса РФ и уплатить дополнительную сумму налога и пени.

На сегодняшний день указанная норма изложена в следующей редакции:

«В случае реализации (передачи) приобретенных (сооруженных, изготовленных, созданных самим налогоплательщиком) основных средств и нематериальных активов до истечения трех лет с момента учета расходов на их приобретение (сооружение, изготовление, создание самим налогоплательщиком) в составе расходов в соответствии с настоящей главой (в отношении основных средств и нематериальных активов со

сроком полезного использования свыше 15 лет – до истечения 10 лет с момента их приобретения (сооружения, изготовления, создания самим налогоплательщиком) налогоплательщик обязан пересчитать налоговую базу за весь период пользования такими основными средствами и нематериальными активами с момента их учета в составе расходов на приобретение (сооружение, изготовление, создание самим налогоплательщиком) до даты реализации (передачи) с учетом положений главы 25 настоящего Кодекса и уплатить дополнительную сумму налога и пени».

Таким образом, налоговая база пересчитывается не только по основным средствам, приобретенным после перехода на упрощенную систему налогообложения, но и по основным средствам, приобретенным до перехода на упрощенную систему налогообложения, а также по нематериальным активам.

12.6.2. Расходы на приобретение нематериальных активов

В отношении нематериальных активов в отличие от основных средств глава 26.2 Налогового кодекса РФ не вводит какого-либо особого порядка в отношении включения их стоимости в расходы предпринимателя. Не поименован подпункт 2 пункта 1 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ и при перечислении положений главы 26.2, которые принимаются применительно к порядку, предусмотренному для исчисления налога на прибыль организаций конкретными статьями Налогового кодекса РФ.

То есть включить затраты на приобретение нематериальных активов в полной сумме можно одновременно. И, конечно, для включения расходов на приобретение нематериальных активов в расходы предприятия они должны быть оплачены.

Нематериальные активы учитываются в составе расходов в том же порядке, что и основные средства.

12.6.3. Арендное имущество

В соответствии с пунктом 606 Гражданского кодекса РФ по договору аренды (имущественного найма) арендодатель (наймодатель) обязуется предоставить арендатору (нанимателю) имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование. В аренду могут быть переданы земельные участки и другие обособленные природные объекты, предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другие вещи, которые не теряют своих натуральных свойств в процессе их использования (непотребляемые вещи).

Под лизинговой деятельностью понимается вид инвестиционной деятельности по приобретению имущества и передаче его в лизинг.

Договор лизинга – договор, в соответствии с которым арендодатель (далее – лизингодатель) обязуется приобрести в собственность указанное арендатором (далее – лизингополучатель) имущество у определенного им продавца и предоставить лизингополучателю это имущество за плату во временное владение и пользование (Федеральный закон от 29 октября 1998 г. № 164-ФЗ «О лизинге»).

Но ведь очень часто бывает так, что арендодатель не имеет задолженности по арендной плате, а даже, наоборот, платит авансом. В какой период учитываются такие затраты?

Авансы, выплаченные поставщикам, не будут являться расходами до момента получения услуги. Ведь пока этого не произошло, нельзя с уверенностью сказать, будут ли услуги вообще оказаны. Договор может быть расторгнут, поставщик по тем или иным причинам может не выполнить свои обязательства и т.д., поэтому и понесенные затраты не будут учитываться при расчете единого налога. Ведь расходами признаются документально подтвержденные расходы, а первичный документ, подтверждающий понесенные расходы, будет составлен только в момент оказания услуги. Но налоговые органы (в частности, в письме МНС России от 18 февраля 2004 г. № 22-2-14/272 «О порядке применения упрощенной системы налогообложения») называют еще одно условие, необходимое для включения затрат на аренду имущества в расходы.

12.6.4. Материальные расходы

Статья 254 Налогового кодекса РФ, к которой и отсылает глава 26.2 Кодекса, к материальным расходам, в частности, относит следующие затраты налогоплательщика:

– на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг);

– на приобретение материалов, используемых для упаковки и иной подготовки произведенных и (или) реализуемых товаров (включая предпродажную подготовку); на другие производственные и хозяйственные нужды (проведение испытаний, контроля, содержание, эксплуатацию основных средств и иные подобные цели);

– на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и другого имущества, не являющихся амортизируемым имуществом. Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию.

К последним могут быть отнесены:

1) контрольно-кассовые ленты, красящая лента и краска для печатающего механизма ККТ (письмо УМНС России по г. Москве от 6 января 2004 г. № 21-09/00507 «Об учете затрат на ведение кассового хозяйства»);

2) затраты на приобретение спецодежды для организации общественного питания (письмо УМНС России по г. Москве от 10 октября 2003 г. № 21-07/56743 «Об учете затрат на приобретение спецодежды для сотрудников»);

3) затраты на приобретение дезинфекционных средств, мыла, туалетной бумаги, ведер, тряпок, веников, резиновых перчаток и др. (письмо УМНС России по г. Москве от 30 апреля 2003 г. № 21-09/23427 «Об учете арендных платежей, расходов на покупку инвентаря, оплату транспортных услуг»);

– на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке у налогоплательщика;

– на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку (в том числе самим налогоплательщиком для производственных нужд) всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на трансформацию и передачу энергии;

– на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями, а также на выполнение этих работ (оказание услуг) структурными подразделениями налогоплательщика.

К работам (услугам) производственного характера относятся выполнение отдельных операций по производству (изготовлению) продукции, выполнению работ, оказанию услуг, обработке сырья (материалов), контроль за соблюдением установленных технологических процессов, техническое обслуживание основных средств и другие подобные работы. В частности, в письме УМНС России по г. Москве от 6 января 2004 г. № 21-09/00511 выражено мнение, что если услуги сторонней организации по выполнению функций программиста или сетевого администратора носят для налогоплательщика производственный характер, то есть непосредственно связаны с его основной деятельностью, то оплата указанных услуг может быть учтена налогоплательщиком при расчете налоговой базы по единому налогу. К услугам производственного характера также можно отнести и затраты на услуги по техническому обслуживанию ККТ, осуществляемые по договорам с центрами технического обслуживания (письмо УМНС России по г. Москве от 10 октября 2003 г. № 21-07/56743 «О расходах на обслуживание контрольно-кассовой техники»).

А вообще для определения того, можно ли считать работы (услуги) производственными, письмо УМНС России по г. Москве от 8 октября 2003 г. № 21-09/55998 «О затратах на приобретение работ и услуг» рекомендует обращаться к Общероссийскому классификатору услуг населению (ОКУН) и ГОСТам.

В указанном письме рассматривается, что может относиться к услугам производственного характера в отношении общепита. Так, в соответствии с ОКУН к услугам обществен-

ного питания, в частности, относятся «услуги по организации музыкального обслуживания» (код 122501). Кроме того, ГОСТ Р 50762-95 «Общественное питание. Классификация предприятий» предусматривает требование наличия музыкального обслуживания (выступления вокально-инструментальных ансамблей, солистов) только в ресторанах класса «люкс» и «высший». В связи с этим при отнесении ресторана к указанным категориям и при выполнении условий музыкального обслуживания его посетителей сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями или выполнении этих работ (оказании услуг) структурными подразделениями указанного ресторана оплата услуг по музыкальному обслуживанию может быть включена в состав материальных затрат в соответствии с подпунктом 5 пункта 1 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ.

Хотя с таким подходом тоже трудно согласиться. Если какой-либо бар, не относящийся в соответствии с ГОСТом к категории «люкс» или «высший», устроит у себя музыкальные выступления, то почему данные затраты нельзя признать производственными. Ведь надо исходить из характера получаемых услуг, а не требований ГОСТа, на который, конечно, можно ориентироваться, но который ни в какой мере не относится к законодательству о налогах и сборах.

К работам (услугам) производственного характера также относятся транспортные услуги сторонних организаций (включая индивидуальных предпринимателей), а также структурных подразделений самого налогоплательщика по перевозкам грузов внутри организации, в частности, перемещение сырья (материалов), инструментов, деталей, заготовок, других видов грузов с базисного (центрального) склада в цеха (отделения) и доставка готовой продукции в соответствии с условиями договоров (контрактов).

Обратившись к письму УМНС России по Ленинградской области от 17 июня 2004 г. № 02-12/05863@ «Обзор вопросов и ответов по гл. 26.1, 26.2, 26.3 Налогового кодекса РФ», мы сможем узнать, что затраты по услугам тепло-, водо-, электро-снабжения относятся к «материальным расходам» (подп. 5 п. 1 ст. 346.16). Материальные расходы принимаются к учету

в порядке, аналогичном предусмотренному статьей 254 Налогового кодекса РФ. Согласно этой статье расходы на приобретение топлива, воды и энергии всех видов принимаются к учету на основании договора с энергоснабжающей организацией, заключенного в соответствии с Гражданским кодексом РФ (либо иного документа, например счета-фактуры) и отражающего поставку электроэнергии и других видов энергии. В аналогичном порядке учитываются расходы по приобретению воды.

Минфин России в письме от 27 февраля 2004 г. № 04-02-05/1/19 признает затраты на оплату коммунальных услуг материальными расходами налогоплательщика. То есть вроде бы чиновники соглашались с тем, что оплату коммунальных услуг можно включить в расходы.

Однако присутствуют письма и с абсолютно противоположной и достаточно нелогичной позицией. К примеру, письмо УМНС России по г. Москве от 25 июня 2003 г. № 21-09/34209 «Об упрощенной системе налогообложения». В нем говорится, что в связи с тем, что коммунальные и эксплуатационные расходы в статье 346.16 Налогового кодекса РФ не названы, то они не включаются в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по единому налогу. А о том, что такие расходы могут быть включены в состав расходов в числе материальных расходов, чиновники благополучно «забывают».

В соответствии с подпунктом 1 пункта 2 статьи 346.17 Налогового кодекса РФ материальные расходы признаются в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности – в момент такого погашения. Аналогичный порядок применяется в отношении оплаты процентов за пользование заемными средствами (включая банковские кредиты) и при оплате услуг третьих лиц. При этом расходы по приобретению сырья и материалов учитываются в составе расходов по мере списания данного сырья и материалов в производство.

12.6.5. Расходы на оплату труда

В расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда. А также премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

Примерный перечень расходов на оплату труда приведен в статье 255 Налогового кодекса РФ. То есть перечень расходов на оплату труда не является закрытым и может включать любые виды расходов на оплату труда с учетом требований главы 25 Налогового кодекса РФ.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 2 статьи 346.17 Налогового кодекса РФ расходы на оплату труда признаются в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности – в момент такого погашения.

Нельзя будет учесть и отчисления на создание резервов на предстоящую оплату отпусков работникам и (или) в резерв на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет. Ведь у налогоплательщика, использующего кассовый метод определения доходов, расходы будут приниматься только после их оплаты (письмо УМНС России по г. Москве от 30 июля 2003 г. № 21-14/42236 «О разъяснении отдельных положений главы 26.2 «Упрощенная система налогообложения» Налогового кодекса РФ»).

Много вопросов порождает порядок учета в составе расходов удержаний из заработной платы работников (НДФЛ, алиментов и прочее). В ответ можно привести письмо УМНС России по г. Москве от 20 ноября 2003 г. № 21-09/65070 «Об учете сумм удержанных у работников алиментов и налога на доходы физических лиц». В нем указывается, что суммы исчисленного, удержанного и перечисленного в бюджет налога на доходы физических лиц, а также суммы алиментов явля-

ются для организации составной частью начисленного физическим лицам дохода за отчетный (налоговый) период. В связи с этим налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, вправе включить указанные суммы в состав расходов на оплату труда в соответствии с подпунктом 6 пункта 1 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ.

12.6.6. Расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации

Стоимость товаров, принимаемая в расходы, должна быть уменьшена на сумму НДС, уплаченного при их приобретении (подп. 23 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ). Это связано с тем, что данный налог учитывается по отдельной статье расходов (подп. 8 п. 1 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ).

Пункт 3 статьи 268 Налогового кодекса РФ определяет, что при реализации товаров налогоплательщик вправе уменьшить доходы от таких операций на стоимость реализованных товаров, определяемую в следующем порядке. При реализации покупных товаров – на стоимость приобретения данных товаров, определяемую в соответствии с принятой учетной политикой для целей налогообложения одним из следующих методов оценки покупных товаров:

- по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО);
- по средней стоимости;
- по стоимости единицы товара.

Расходы на приобретение сырья следует списывать по мере списания сырья (материалов) в производство.

12.6.7. Расходы на выплату пособий по временной нетрудоспособности в соответствии с законодательством РФ

Статья 183 Трудового кодекса РФ гарантирует работнику, что при временной нетрудоспособности работодатель выплачивает работнику пособие по временной нетрудоспособности, размеры и условия выплаты которых, устанавливаются федеральными законами.

Порядок начисления и выплаты пособий по обязательному социальному страхованию граждан, работающих в организациях и у индивидуальных предпринимателей, применяющих специальные налоговые режимы, регулирует Федеральный закон от 31 декабря 2002 г. № 190-ФЗ.

Пособия выплачиваются за счет следующих источников:

- средств ФСС России – в части суммы пособия, не превышающей за полный календарный месяц одного минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом;
- средств работодателей – в части суммы пособия, превышающей один минимальный размер оплаты труда, установленный федеральным законом.

Другие пособия по обязательному социальному страхованию: по беременности и родам, единовременное пособие при рождении ребенка, единовременное пособие женщинам, вставшим на учет в медицинских учреждениях в ранние сроки беременности, пособие при усыновлении ребенка, ежемесячное пособие на период отпуска по уходу за ребенком до достижения им возраста полутора лет, социальное пособие на погребение или возмещение стоимости гарантированного перечня услуг выплачиваются работникам, занятым у индивидуальных предпринимателей, применяющих специальные налоговые режимы, в установленных федеральными законами размерах за счет средств ФСС России.

Особая ситуация по предпринимателям, которые занимаются частной практикой. Право на получение пособий по временной нетрудоспособности за счет ФСС России наступает у ПБОЮЛ и адвокатов только после уплаты ими добровольного взноса в соцстрах – 3,5 процентов от налоговой базы, которая определяется в соответствии с положениями главы 24 Налогового кодекса РФ. Причем правомерность такой позиции подтвердил и Конституционный Суд РФ своим определением от 7 февраля 2003 г. № 65-О.

Согласно выраженной Конституционным Судом РФ позиции, поскольку занимающиеся частной практикой нотариусы, адвокаты, другие самозанятые граждане осуществляют

свободно избранную ими деятельность на основе частной собственности и на свой страх и риск, на государстве не лежит обязанность уплачивать за них суммы страховых взносов на обязательное социальное страхование.

12.6.8. Расходы на обязательное социальное и пенсионное страхование

К системе обязательного страхования для предприятий, уплачивающих единый налог при применении упрощенной системы налогообложения, относятся и, соответственно, включаются в расходы предпринимателя:

- страховые взносы на обязательное пенсионное страхование (Федеральный закон 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ);
- страховые взносы по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (Федеральный закон от 24 июля 1998 г. № 125-ФЗ).

В отношении индивидуальных предпринимателей напомним, что они совместно с адвокатами уплачивают суммы страховых взносов в бюджет Пенсионного фонда РФ в виде фиксированного платежа. Размер фиксированного платежа в расчете на месяц устанавливается исходя из стоимости страхового года, ежегодно утверждаемой Правительством РФ. То есть суммы обязательных взносов на пенсионное страхование подлежат включению в расходы налогоплательщика.

Добровольные платежи, к примеру, в негосударственные пенсионные фонды, не будут приниматься при исчислении единого налога.

Сумма взносов на обязательное пенсионное страхование работников индивидуального предпринимателя исчисляется по ставкам, установленным статьями 22 и 33 Федерального Закона РФ от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании».

12.6.9. Расходы на обязательное страхование работников и имущества

Страхование имущества может быть добровольным и обязательным. Поэтому и к расходам на страхование относятся страховые взносы по всем видам обязательного страхования, а также по ряду видов добровольного страхования имущества. Конкретный закрытый перечень расходов, относимый к расходам на добровольное страхование имущества, приведен в статье 263 Налогового кодекса РФ.

Если предприниматель осуществил расходы на обязательное страхование (установленное законодательством Российской Федерации), то такие расходы включаются в состав прочих расходов в пределах страховых тарифов, утвержденных в соответствии с законодательством Российской Федерации и требованиями международных конвенций. А если такие тарифы не утверждены, то расходы по обязательному страхованию включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат.

Если страхование производится добровольно, то затраты на такое страхование не будут приниматься при расчете единого налога. К примеру, письмо УМНС России по г. Москве от 14 января 2004 г. № 21-09/02136 «Об учете расходов на страхование гражданской ответственности изготовителей и продавцов товара» говорит, что в случаях, когда обязанность страхования не вытекает из закона, а основана на договоре, такое страхование не является обязательным. В частности, расходы по оформлению страхового полиса страхования гражданской ответственности изготовителей и продавцов товара не могут быть включены в состав затрат, уменьшающих налоговую базу по единому налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения.

12.6.10. Суммы налога на добавленную стоимость по приобретаемым товарам

Глава 26.2 Налогового кодекса РФ разрешает учитывать суммы НДС по приобретаемым товарам, работам и услугам в составе расходов предпринимателя. Это разрешение безус-

ловное, то есть не ограниченное никакими дополнительными условиями, выполнение которых необходимо для принятия таких сумм в состав расходов. Получается, что суммы НДС можно считать расходами вне зависимости от того, к каким расходам производственного характера они относятся. Однако налоговые органы придерживаются иного мнения. Они считают, что в составе расходов можно учесть только суммы НДС по учитываемым в целях исчисления единого налога расходам.

ПРИМЕР

ПБОЮЛ провел рекламную акцию. Сумма расходов на осуществленную рекламу нормируется. НДС по расходам на рекламу будет принят в состав расходов ПБОЮЛ только в части, относящейся к расходам на рекламу в пределах норм. Затраты на рекламу сверх норм, а соответственно, и НДС по ним, по мнению налоговиков, не будут являться расходами ПБОЮЛ.

В частности, такое мнение было высказано в письмах УМНС по г. Санкт-Петербургу от 29 июля 2003 г. № 02-05/15452 «О направлении для использования в работе разъяснения по организациям, применяющим упрощенную систему налогообложения», УМНС России по г. Москве от 8 августа 2003 г. № 24-09/43618 «Об исчислении и уплате НДС при аренде муниципального нежилого помещения».

А вот суммы НДС, уплаченные при исполнении обязанностей налогового агента по аренде муниципальной собственности, по мнению налоговиков можно учесть в составе расходов.

Так же при применении упрощенной системы налогообложения теряется значение счета-фактуры. Если для плательщиков НДС – это основной документ, на основании которого суммы НДС относятся к вычету при расчетах с бюджетом, то в ситуации уплаты единого налога НДС можно отнести на расходы предприятия и на основании накладной, в которой выделен НДС, или другого документа. Данной ситуа-

ции было посвящено большое развернутое письмо УМНС России по г. Москве от 13 января 2004 г. № 21-09/01610 «Об учете НДС при отсутствии счета-фактуры».

Если ПБОЮЛ не является плательщиком НДС, но все-таки ошибочно реализует свою продукцию с НДС, то суммы этого налога, полученные от покупателей, уплачиваются в бюджет в общеустановленном порядке. При этом и суммы налога, уплаченные поставщикам при приобретении товаров, работ, услуг, будут относиться к вычету при расчетах с бюджетом по НДС (п. 5 ст. 173 Налогового кодекса РФ). Но вот только, по мнению налоговиков, в такой ситуации суммы НДС, пусть даже уплаченные в бюджет, нельзя будет учесть в составе расходов ПБОЮЛ.

Налоговики указывают, что перечень расходов, учитываемых в уменьшение полученных доходов, установлен пунктом 1 статьи 346.16 гл. 26.2 Налогового кодекса РФ. Суммы НДС, полученные и уплаченные в бюджет, в случае выставления покупателю счета-фактуры с выделением суммы НДС не предусмотрены статьей 251 главы 25 и статьей 346.16 главы 26.2 Налогового кодекса РФ.

В то же время они почему-то забывают о подпункте 22 пункта 1 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ, разрешающем учитывать в составе расходов суммы налогов и сборов, уплаченные в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, не должны выписывать счета-фактуры (письмо УМНС России по г. Москве от 16 апреля 2003 г. № 24-11/20974 «О порядке выставления счетов-фактур»).

12.6.11. Проценты по кредитам и займам, а также расходы по оплате услуг кредитных организаций

Проценты могут быть признаны расходами при условии, что размер начисленных налогоплательщиком по долговому обязательству процентов существенно не отклоняется от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательст-

вам, выданным в том же квартале на сопоставимых условиях. Под долговыми обязательствами, выданными на сопоставимых условиях, понимаются долговые обязательства, выданные в той же валюте на те же сроки в сопоставимых объемах под аналогичные обеспечения. При определении среднего уровня процентов по межбанковским кредитам принимается во внимание информация только о межбанковских кредитах.

При этом существенным отклонением размера начисленных процентов по долговому обязательству считается отклонение более чем на 20 процентов в сторону повышения или понижения от среднего уровня процентов, начисленных по аналогичным долговым обязательствам, выданным в том же квартале на сопоставимых условиях. При отсутствии подобных долговых обязательств предельная величина процентов, признаваемых расходом, принимается равной ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, увеличенной в 1,1 раза, – при оформлении долгового обязательства в рублях, и равной 15 процентам – по долговым обязательствам в иностранной валюте.

В отношении долговых обязательств, не содержащих условия об изменении процентной ставки в течение всего срока действия долгового обязательства, – ставка рефинансирования ЦБ РФ, действовавшая на дату привлечения денежных средств. В отношении прочих долговых обязательств – ставка рефинансирования ЦБ РФ, действовавшая на дату признания расходов в виде процентов.

Итак, проценты по кредитам, займам принимаются в порядке, определенном главой 25 Налогового кодекса РФ, в состав расходов ПБОЮЛ, применяющего упрощенную систему налогообложения. Но ведь проценты могут быть погашены как денежными средствами, так и каким-либо имуществом или имущественными правами. В связи с формулировкой, разрешающей принимать в состав расходов проценты только в виде денежных средств, выплаты процентов в другой форме не будут приниматься при исчислении единого налога.

На настоящий момент действует следующий порядок признания расходов в отношении оплаты процентов за пользование заемными средствами (включая банковские креди-

ты): расходы признаются в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности – в момент такого погашения.

В соответствии с Федеральным законом от 2 декабря 1990 г. № 395-1 «О банках и банковской деятельности», банк – это кредитная организация, которая имеет исключительное право осуществлять в совокупности следующие банковские операции: привлечение во вклады денежных средств физических и юридических лиц, размещение указанных средств от своего имени и за свой счет на условиях возвратности, платности, срочности, открытие и ведение банковских счетов физических и юридических лиц. Следовательно, расходы на оплату услуг банков подлежат принятию при исчислении единого налога.

Об этом также можно судить по письму УМНС России по г. Москве от 6 января 2004 г. № 21-09/00507 «Об учете затрат на ведение кассового хозяйства». В нем говорится, что затраты налогоплательщика на инкассацию наличной выручки могут быть отнесены на предусмотренные подпунктом 9 пункта 1 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями. А в письме УМНС России по г. Москве от 16 сентября 2003 г. № 21-09/50886 выражается мнение, что расходы на конвертацию и банковские переводы могут быть приняты при расчете единого налога, как расходы на услуги кредитных организаций.

12.6.12. Суммы таможенных платежей, уплаченные при ввозе товаров на таможенную территорию РФ и не подлежащие возврату налогоплательщику

В данном случае глава 26.2 Налогового кодекса РФ отсылает нас к Таможенному кодексу РФ. В соответствии со статьей 318 Таможенного кодекса РФ к таможенным платежам относятся:

- 1) ввозная таможенная пошлина;
- 2) вывозная таможенная пошлина;
- 3) налог на добавленную стоимость, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации;

4) акциз, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации;

5) таможенные сборы.

В соответствии со статьей 319 Таможенного кодекса РФ обязанность по уплате таможенных пошлин, налогов возникает:

1) при ввозе товаров – с момента пересечения таможенной границы;

2) при вывозе товаров – с момента подачи таможенной декларации или совершения действий, непосредственно направленных на вывоз товаров с таможенной территории Российской Федерации.

12.6.13. Расходы на командировки

В соответствии со статьей 168 Трудового кодекса РФ в случае направления в служебную командировку работодатель обязан возмещать работнику:

– расходы по проезду;

– расходы по найму жилого помещения;

– дополнительные расходы, связанные с проживанием вне места постоянного жительства (суточные);

– иные расходы, произведенные работником с разрешения или ведома работодателя.

Итак, расходы на командировки мы можем принять при исчислении единого налога.

Но следует учесть, что затраты на командировки могут быть признаны расходами только после возвращения из нее работника, на основании представленных и надлежаще оформленных оправдательных документов.

12.6.14. Расходы на нотариальное оформление документов

В соответствии со статьей 22 Основ законодательства Российской Федерации о нотариате за совершение нотариальных действий, составление проектов документов, выдачу копий (дубликатов) документов и выполнение технической работы нотариус, работающий в государственной нотариаль-

ной конторе, взимает государственную пошлину по ставкам, установленным законодательством Российской Федерации. За выполнение действий, когда для них законодательными актами Российской Федерации предусмотрена обязательная нотариальная форма, нотариус, занимающийся частной практикой, взимает плату по тарифам, соответствующим размерам государственной пошлины, предусмотренной за совершение аналогичного действия в государственной нотариальной конторе. В других случаях тариф определяется соглашением между физическими и (или) юридическими лицами и нотариусом.

Нотариальное действие признается совершенным после уплаты государственной пошлины или суммы согласно тарифу. То есть в большинстве случаев при возникновении совершения нотариальных действий, связанных с производственными потребностями хозяйствующего субъекта, придется заплатить плату, соответствующую по размерам государственной пошлине. Размеры государственной пошлины, взимаемой за совершение нотариальных действий, указаны в главе 25.3 «Государственная пошлина» Налогового кодекса РФ.

А вот расходы на нотариальное заверение по тарифам, превышающим установленные Налоговым кодексом РФ, при исчислении единого налога приняты не будут. Аналогичная точка зрения выражена в письме УМНС России по г. Москве от 24 ноября 2003 г. № 21-08/65191 «Об учете затрат индивидуального предпринимателя по оплате услуг нотариуса».

12.6.15. Расходы на рекламу

В соответствии с Федеральным законом от 13 марта 2006 г. № 38-ФЗ «О рекламе» под рекламой теперь понимается – информация, распространенная любым способом, в любой форме и с использованием любых средств, адресованная неопределенному кругу лиц и направленная на привлечение внимания к объекту рекламирования, формирование или поддержание интереса к нему и его продвижение на рынке.

Расходы на рекламу и ранее также принимались при исчислении налоговой базы по единому налогу, но лишь как оплата услуг, оказанных сторонними организациями. Теперь они напрямую указаны в подпункте 20 пункта 1 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ. По этому поводу сразу возникает вопрос о необходимости нормирования указанных расходов в целях исчисления единого налога при применении упрощенной системы налогообложения. Ответ на этот вопрос дает пункт 2 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ. В соответствии с ним нормируемые и другие расходы принимаются применительно к порядку, предусмотренному главой 25 Налогового кодекса РФ для исчисления налога на прибыль организаций. В частности, расходы на рекламу учитываются при исчислении единого налога в соответствии с пунктом 4 статьи 264 Налогового кодекса РФ.

К расходам на рекламу в целях налогообложения относятся:

- расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации (в том числе объявления в печати, передача по радио и телевидению) и телекоммуникационные сети;

- расходы на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов;

- расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов, изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о работах и услугах, выполняемых и оказываемых организацией, и (или) о самой организации, на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании.

Расходы налогоплательщика на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей во время проведения массовых рекламных кампаний, и иные рекламные расходы, не указанные выше, осуществленные им в течение отчетного (налогового) периода, для целей налогообложения признаются в размере, не превышающем 1 процента выручки от реализации. При этом выручка определяется в соответствии со статьей 249 Налогового кодекса РФ.

ПРИМЕР

Доход предпринимателя, работающего по упрощенной системе налогообложения, составил 178 000 руб. Расходы, учитываемые при исчислении единого налога, составили 78 000 руб. В числе этих расходов рекламные расходы (не указанные в абзацах втором – четвертом пункта 4 статьи 264 Налогового кодекса РФ) составили 12 000 руб. с учетом НДС.

Норматив расходов на рекламу составит:

178 000 руб. \times 1% = 1780 руб.

Рекламные расходы в пределах нормы с учетом НДС составят 1780 руб., а сверх нормы – 10 220 руб. (12 000 – 1780). Таким образом, налогооблагаемая база по единому налогу составит:

178 000 руб. – (78 000 руб. – 10 220 руб.) = 110 220 руб.

12.6.16. Расходы по уплате сумм налогов и сборов в соответствии с законодательством РФ

Под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований (п. 1 ст. 8 Налогового кодекса РФ).

Под сбором понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий) (п. 2 ст. 8 Налогового кодекса РФ).

В результате использования законодателем некорректных формулировок получаем, что налогооблагаемую базу по единому налогу можно уменьшить на сумму единого налога.

Налоговики, конечно, против такой трактовки положений главы 26.2 Налогового кодекса РФ, доказывая, что раз расчет производится для исчисления величины именно единого налога, то и учитывать в расчете суммы уже уплаченного ранее единого налога необоснованно. В частности, об этом говорится в письме УМНС России по г. Санкт-Петербургу от 15 октября 2003 г. № 02-05/21731 «О применении налогового законодательства по налогу на прибыль организаций, по налогу на имущество предприятий и упрощенной системы налогообложения».

Нельзя учесть в составе расходов и сумму НДС, уплаченного за прошлый налоговый период применения общеустановленной системы налогообложения, так как она не может быть отнесена к расходам, связанным с применением упрощенной системы налогообложения. Такое мнение высказано в письме УМНС России по г. Москве от 30 июля 2003 г. № 21-14/42236 в отношении всех других налогов и сборов, относящихся к периоду применения общей системы налогообложения.

По мнению налоговиков, нельзя учесть в составе расходов предпринимателя и другие суммы налогов за прошлые годы, погашенные в отчетном периоде (письмо УМНС России по г. Москве от 10 октября 2003 г. № 21-07/56743 «Об учете сумм, направленных на погашение задолженности по налогам»).

В некоторых случаях нельзя учесть и суммы налогов, уплаченные в отчетном периоде и относящиеся к отчетному периоду. К примеру, налог на доходы физических лиц с начисленных и выплаченных дивидендов не учитывается в качестве расходов, уменьшающих налоговую базу по единому налогу (письмо УМНС России по г. Москве от 11 августа 2003 г. № 21-09/43972 «Об упрощенной системе налогообложения»).

12.7. Убытки, уменьшающие налоговую базу

Налогоплательщик имеет право в следующие налоговые периоды включить сумму разницы между уплаченным минимальным налогом и налогом, исчисленным в общем порядке, в расходы при исчислении налоговой базы, в том числе увели-

чить сумму убытков, которые могут быть перенесены на будущее (пункт 6 статьи 346.18 Налогового кодекса РФ).

Правда, если предприниматель решил перейти на общий режим налогообложения, или, наоборот, с общего на упрощенный, то «прошлые» убытки не будут приниматься при расчете единого налога или налога на доходы физических лиц. Такое же мнение высказано в письме УМНС России по г. Москве от 9 сентября 2003 г. № 21-09/49190 «О покрытии убытка, полученного до перехода на упрощенную систему налогообложения».

А вот налогоплательщики, которые применяли упрощенную систему налогообложения и использовали в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, вправе учесть суммы убытка при исчислении налоговой базы. При этом оставшаяся часть убытка может быть перенесена на следующие налоговые периоды. Для подтверждения сумм убытка предприниматель обязан хранить соответствующие документы в течение всего срока использования права на уменьшение налоговой базы на сумму убытка. Однако сумма убытка, «неиспользованного» в отчетном налоговом периоде, переносится на будущие периоды не бесконечно, а лишь на 9 налоговых периодов.

12.8. Порядок исчисления и уплаты единого налога

В случае, если объектом налогообложения являются доходы индивидуального предпринимателя, налоговой базой признается денежное выражение таких доходов.

В этом случае при налогообложении доходы налогоплательщика не уменьшаются на сумму расходов налогоплательщика. В то же время доходы могут быть скорректированы при возврате проданной продукции по инициативе покупателя с соответствующим возвратом ранее уплаченных денежных средств. С этим соглашаются и чиновники в письме УМНС России по г. Москве от 18 декабря 2003 г. № 21-09/70587 «Об упрощенной системе налогообложения». Приведем в виде примера еще одно письмо УМНС России по г. Москве от

15 декабря 2003 г. № 21-09/69433 «Об определении объекта налогообложения при оплате покупки по кредитной карте».

В случае если объектом налогообложения являются доходы индивидуального предпринимателя, уменьшенные на величину расходов, налоговой базой признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов. Налог исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Рассмотрим на развернутом примере, как будет при упрощенной системе налогообложения рассчитываться налогооблагаемая база по единому налогу.

Но необходимо учесть, что налоговый период по единому налогу – это год, и поэтому налоговая база определяется нарастающим итогом с начала налогового периода.

Глава 26.2 Налогового кодекса РФ и говорит, что налогоплательщики:

– выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, по итогам каждого отчетного периода исчисляют сумму квартального авансового платежа по налогу, исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответственно первого квартала, полугодия, девяти месяцев с учетом ранее уплаченных сумм квартальных авансовых платежей по налогу;

– выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, по итогам каждого отчетного периода исчисляют сумму квартального авансового платежа по налогу, исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответственно первого квартала, полугодия, девяти месяцев с учетом ранее уплаченных сумм квартальных авансовых платежей по налогу.

Налогоплательщики, исчисляющие единый налог с доходов, сумму налога (квартальных авансовых платежей по налогу), исчисленную за налоговый (отчетный) период, уменьшают на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплачиваемых за этот же период времени, а также на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетру-

доспособности. При этом сумма налога (квартальных авансовых платежей по налогу) не может быть уменьшена более чем на 50 процентов по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование и пособий по временной нетрудоспособности.

Спорной является ситуация в отношении того, на сумму каких именно взносов на обязательное пенсионное страхование – начисленных или уплаченных – уменьшать сумму единого налога. Нормы главы 26.2 Налогового кодекса РФ говорят – «уплачиваемых за этот же период времени». Но это может быть как начисленные взносы, они ведь тоже уплачиваются за этот же период времени, а могут быть именно уплаченные взносы.

Специалисты УМНС России по г. Санкт-Петербургу считают, что речь идет об уплаченных взносах. Логика здесь такая. Расходами налогоплательщика признаются затраты после их фактической оплаты. Следовательно, страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, начисленные в соответствии с положениями главы 26.2 Налогового кодекса РФ, учитываются для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором осуществлено их перечисление. Такое же мнение высказано и в письме УМНС России по Ленинградской области от 11 сентября 2003 г. № 02-10/18009.

Налоговым периодом по единому налогу признается календарный год. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. С 2009 г. по единому налогу надо отчитываться раз в год.

Соответственно авансовые платежи должны быть уплачены в следующие сроки:

- 25 апреля;
- 25 июля;
- 25 октября.

Налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий налоговый период.

Налогоплательщики – индивидуальные предприниматели по истечении налогового периода представляют налоговые декларации в налоговые органы по месту своего жительства не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

А вот уплату налога ПБОЮЛ по закону необходимо проинформировать не позднее 30 апреля.

12.9. Минимальный налог

Минимальный налог уплачивается налогоплательщиками, выбравшими в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, в случае, если сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного минимального налога. В соответствии с пунктом 6 статьи 346.18 Налогового кодекса РФ он составляет 1 процент от суммы полученного налогооблагаемого дохода.

Обратите внимание: минимальный налог рассчитывается только по итогам налогового периода (п. 6 ст. 346.18 Налогового кодекса РФ). Минимальный налог уплачивается в том случае, если он больше суммы исчисленного в общем порядке единого налога. А налог определяют только по итогам периода налогового, поскольку по окончании отчетных периодов рассчитывают авансовые платежи по единому налогу. Об этом говорит пункт 3 статьи 346.21 Налогового кодекса РФ.

12.10. Налоговая декларация

Форма налоговой декларации и Порядок ее заполнения утверждены приказом Минфина России от 17 января 2006 г. № 7н. Декларация по единому налогу состоит из:

- титульного листа, отражающего сведения об отчетном периоде, объекте налогообложения, наименовании налогового органа и самого налогоплательщика, реквизитов постановки налогоплательщика на учет и дату представления декларации;
- раздела 1, отражающего сумму единого (минимального) налога, подлежащего уплате в бюджет по данным налогоплательщика;
- раздела 2, включающего расчет единого и минимального налогов.

На титульном листе указывается полное наименование налогового органа, его код, указание на отчетный (налоговый) период и объект налогообложения, полное наименование индивидуального предпринимателя. Наряду с упомяну-

тыми сведениями указывается код вида экономической деятельности согласно (ОКВЭД), идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) и код причины постановки на учет (КПП) по месту жительства предпринимателя.

Декларация является официальным документом и, конечно, должна быть подписана одним из тех лиц, которые подтверждают достоверность сведений, на первой странице декларации с указанием даты подписания. В случае если декларацию в налоговый орган представляет уполномоченный представитель предпринимателя, то им также удостоверяется полнота сведений, указанных в декларации. Следует также не забыть заверить декларацию печатью индивидуального предпринимателя, если, конечно, она у него имеется.

В разделе 1 указывают сумму единого (минимального) налога. По коду строки 010 указывается код бюджетной классификации РФ, по коду строки 020 указывается код Общероссийского классификатора объектов административно-территориального деления ОК 019-95 по месту жительства индивидуального предпринимателя.

По коду строки 030 указывается сама сумма единого (минимального) налога.

По коду строки 060 указывается сумма единого налога к уменьшению за отчетный (налоговый) период. Значение показателя по данному коду строки соответствует значению показателя по коду строки 140 раздела 2 декларации.

В разделе 2 приводится расчет единого и минимального налогов на основании данных Книги учета доходов и расходов.

По строке 010 (графа 3, 4) отражаются итоговые данные полученных доходов за соответствующий период. По коду строки 010 (в графах 3 и 4) налогоплательщиком указывается сумма полученных за отчетный (налоговый) период доходов от реализации товаров (работ, услуг), имущества и имущественных прав, определяемых в соответствии со статьей 249 Налогового кодекса РФ, а также внереализационных доходов, определяемых в соответствии со статьей 250 Налогового кодекса РФ.

Строка 020 (графа 4) заполняется только налогоплательщиками, объект налогообложения у которых доходы, уменьшенные на величину расходов, на основании итоговых дан-

ных расходов за соответствующий период. По коду строки 020 (графа 4) указывается сумма произведенных налогоплательщиком за отчетный (налоговый) период расходов, определяемых в порядке, установленном статьей 346.16 Налогового кодекса РФ. Данная строка заполняется только налогоплательщиками, объект налогообложения у которых доходы, уменьшенные на величину расходов. Налогоплательщики, объект налогообложения у которых доходы, не уменьшают полученные доходы на сумму полученных расходов.

По коду строки 030 (графа 4) указывается сумма разницы между суммой уплаченного минимального налога и суммой исчисленного в общем порядке единого налога за предыдущий налоговый период, включаемая налогоплательщиком в расходы в соответствии со статьей 346.18 Налогового кодекса РФ. Данная строка заполняется только налогоплательщиками, объект налогообложения у которых доходы, уменьшенные на величину расходов. Ведь только они могут исчислить сумму минимального налога.

По коду строки 040 (графа 3) указывается общая сумма полученных налогоплательщиком за отчетный (налоговый) период доходов (код строки 010). По коду строки 040 (графа 4) указывается общая сумма полученных налогоплательщиком за отчетный (налоговый) период доходов, уменьшенных на сумму произведенных за отчетный (налоговый) период расходов, а также на сумму разницы между суммой уплаченного минимального налога и суммой исчисленного в общем порядке единого налога за предыдущий налоговый период (код строки 010 – код строки 020 – код строки 030).

Отрицательное значение по коду строки 040 графы 4 не отражается. По коду строки 041 (графа 4) указывается сумма полученных налогоплательщиком за отчетный (налоговый) период убытков ((код строки 020 + код строки 030) – код строки 010). Отрицательное значение по коду строки 041 графы 4 не отражается.

По коду строки 050 (графа 4) указывается сумма убытка или части убытка, полученного налогоплательщиком в предыдущем (предыдущих) налоговом (налоговых) периоде (периодах), уменьшающая налоговую базу (но не более чем на 30%).

По графе 3 аналогичное значение суммы убытка или части убытка не указывается в связи с тем, что у налогоплательщиков, объект налогообложения у которых доходы, данные суммы в расчете налога не участвуют.

По коду строки 060 (в графах 3 и 4) указывается налоговая база для исчисления единого налога. В графе 3 по данному коду строки указывается значение показателя по коду строки 040; в графе 4 – сумма разницы между значениями показателей по кодам строк 040 и 050.

По коду строки 080 (в графах 3 и 4) указывается сумма исчисленного за отчетный (налоговый) период единого налога (произведение значений кодов строк 060 и 070, деленное на 100).

По коду строки 100 (графа 4) указывается сумма исчисленного за налоговый период минимального налога (произведение значений показателей по кодам строк 010 и 090 декларации за налоговый период, деленное на 100).

Минимальный налог рассчитывают только налогоплательщики, объект налогообложения у которых доходы, уменьшенные на величину расходов.

Далее строку 110 заполняют только налогоплательщики, уплачивающие единый налог с доходов. Это объясняется тем, что суммы взносов на обязательное пенсионное страхование и пособий по временной нетрудоспособности у налогоплательщиков, уплачивающих единый налог с доходов, уменьшенных на величину расходов, и так отражаются в составе расходов и уже отражены по декларации по коду строки 020 (графа 4).

По коду строки 110 (графа 3) указывается сумма уплаченных за отчетный (налоговый) период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, а также сумма выплаченных работникам в отчетном (налоговом) периоде пособий по временной нетрудоспособности за счет средств налогоплательщика.

Общая сумма пенсионных взносов и пособий может уменьшать величину единого налога максимум на 50 процентов.

По коду строки 120 (в графах 3 и 4) указывается сумма исчисленного за предыдущие отчетные периоды единого налога (сумма кодов строк 080 – сумма кодов строк 140 деклараций за предыдущие отчетные периоды).

По коду строки 130 (в графах 3 и 4) указывается сумма единого налога, подлежащая уплате за отчетный (налоговый) период (в графе 3 – (код строки 080 – код строки 110 – код строки 120); в графе 4 – значение показателя по коду строки 080 – код строки 120).

По коду строки 130 (в графах 3 и 4) указывается сумма единого налога (квартального авансового платежа), подлежащая уплате по итогам отчетного (налогового) периода.

Значение показателя по коду строки 130 указывается по коду строки 030 раздела 1 декларации.

По коду строки 140 (в графах 3 и 4) указывается сумма единого налога к уменьшению за отчетный (налоговый) период. Отрицательное значение по коду строки 140 не отражается. Значение показателя по коду строки 140 указывается по коду строки 060 раздела 1 декларации.

По коду строки 150 (графа 4) указывается сумма минимального налога, подлежащая уплате за налоговый период (код строки 100 декларации за налоговый период). Минимальный налог уплачивается только в случае превышения значения показателя по коду строки 100 над значением показателя по коду строки 080 декларации за налоговый период. Значение показателя по коду строки 150 указывается по коду строки 030 раздела 1 декларации за налоговый период.

12.11. Налоговый учет при применении УСН

Налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, обязаны вести учет доходов и расходов, которые необходимы для расчета единого налога (п. 1 ст. 346.24 Налогового кодекса РФ). Книга учета доходов и расходов является регистром налогового учета.

Налоговый период по единому налогу установлен в размере календарного года (п. 1 ст. 346.19 Налогового кодекса РФ). Поэтому Книга учета доходов и расходов открывается на один календарный год. Она должна быть прошнурована, а ее страницы пронумерованы. На последней странице Кни-

ги необходимо указать число содержащихся в ней страниц. Эта запись заверяется подписью руководителя организации (индивидуального предпринимателя) и печатью налогоплательщика.

В начале года Книгу необходимо представить в налоговую инспекцию для того, чтобы налоговый инспектор ее подписал и поставил штамп.

Книгу учета доходов и расходов можно вести не только на бумажных носителях, но и в электронном виде с использованием компьютерной техники. В этом случае распечатывать листы Книги учета доходов и расходов необходимо по окончании каждого отчетного (налогового периода). В конце года листы Книги прошиваются и пронумеровываются. Количество страниц, указанное на последней странице Книги, заверяется подписью руководителя и печатью. В таком виде Книга учета доходов и расходов представляется в налоговую инспекцию вместе с налоговой декларацией по единому налогу за год.

После окончания налогового периода Книга учета доходов и расходов хранится в течение четырех лет (подп. 8 п. 1 ст. 23 Налогового кодекса РФ).

Все хозяйственные операции в Книге необходимо отражать в хронологическом порядке на основе первичных документов. Если в Книгу была внесена ошибочная запись, то внести исправление можно, если оно будет обосновано и подтверждено подписью руководителя организации (индивидуального предпринимателя). Под исправленной записью необходимо поставить дату и печать налогоплательщика.

Книга учета доходов и расходов состоит из Титульного листа и трех разделов. Раздел 1 предназначен для записи доходов и расходов за каждый квартал. В Разделе 2 рассчитываются расходы на покупку основных средств, уменьшающие доходы. Раздел 3 посвящен расчету налоговой базы по единому налогу.

Книга учета доходов и расходов утверждена приказом Минфина России от 31 декабря 2008 г. № 154н.

Единый налог на вмененный доход

13.1. Сущность единого налога на вмененный доход

Согласно пункту 1 статьи 12 Налогового кодекса РФ в Российской Федерации устанавливаются следующие виды налогов и сборов: федеральные, региональные и местные. Совокупность этих налогов и сборов принято считать общим режимом налогообложения.

В то же время наряду с общим режимом налогообложения существуют особые налоговые режимы, применение которых освобождает фирмы и предпринимателей от уплаты ряда федеральных, региональных и местных налогов и сборов (п. 7 ст. 12 Налогового кодекса РФ).

В соответствии со статьей 18 Налогового кодекса РФ специальным налоговым режимом признается особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного периода времени. Специальный налоговый режим применяется только в случаях и в порядке, установленных Налоговым кодексом РФ и федеральными законами, которые принимаются в соответствии с Налоговым кодексом РФ. При этом элементы налогообложения и налоговые льготы определяются так, как требует Налоговый кодекс РФ, а другие особые правила могут содержаться в каких-либо иных федеральных законах.

Таким образом, специальный режим налогообложения устанавливается налоговым законодательством, но в то же

время регулируется и неналоговым законодательством, например законодательством о свободных экономических зонах, об инвестиционной деятельности при разделе продукции и т.п.

К специальным налоговым режимам, в частности, относятся:

- система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;
- упрощенная система налогообложения;
- система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог).

Как видно, к специальным налоговым режимам Налоговый кодекс РФ относит систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (ЕНВД), порядок применения которой, как мы уже говорили, изложен в главе 26.3 Налогового кодекса РФ.

В этой главе определены те виды деятельности, которые могут переводиться на уплату ЕНВД. Также здесь прописано, как надо рассчитывать вмененный доход и в какие сроки нужно перечислить налог в бюджет. Эти правила одинаковы для всей территории России.

А вводят этот налог на подведомственной территории местные власти, в соответствии с пунктом 1 статьи 346.26 Налогового кодекса РФ. Если на территории, где введен «вмененный» налог, предприятие или индивидуальный предприниматель занимаются той деятельностью, которая облагается ЕНВД, то они обязаны его уплачивать. Отказаться от такой обязанности нельзя.

Организации – плательщики ЕНВД в соответствии с пунктом 4 статьи 346.26 Налогового кодекса РФ освобождаются от следующих налогов:

- налога на прибыль;
- налога на имущество;
- единого социального налога (ЕСН);
- налога на добавленную стоимость (НДС).

А для индивидуальных предпринимателей ЕНВД заменяет следующие виды налогов:

- налог на доходы физических лиц (НДФЛ);
- налог на имущество физических лиц;

- единый социальный налог (ЕСН);
- налог на добавленную стоимость (НДС).

Надо отметить, что замена уплаты перечисленных налогов осуществляется только по той предпринимательской деятельности, которая переведена на ЕНВД. Если предприниматель занимается помимо деятельности, переведенной на уплату единого налога, еще и деятельностью, не подпадающей под ЕНВД, то по этому второму виду деятельности они обязаны платить все «общережимные» налоги.

Несмотря на то что ЕНВД заменяет уплату некоторых налогов, это не значит, что кроме единого налога не надо перечислять никаких других платежей и взносов в бюджет. Ведь перечень налогов, которые заменяет ЕНВД, закрыт. Кроме того, о необходимости уплаты иных налогов прямо сказано в пункте 4 статьи 346.26 Налогового кодекса РФ.

В первую очередь это касается НДС, который плательщики ЕНВД должны перечислять при ввозе товаров на таможенную территорию России. Определяя этот НДС, необходимо руководствоваться положениями главы 21 Налогового кодекса РФ, а также российским таможенным законодательством.

Помимо этого, исходя из перечня налогов и сборов, приведенного в статьях 13–15 Налогового кодекса РФ, «вмененщики» (при возникновении соответствующих объектов налогообложения) могут перечислять в бюджет следующие федеральные налоги и сборы:

- налог на добычу полезных ископаемых;
- сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;
- государственную пошлину;
- водный налог.

А также региональные налоги:

- транспортный налог.

И местные налоги:

- земельный налог.

Кроме того, за коммерсантами, переведенными на ЕНВД, сохраняется обязанность уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное страхование сотрудников в соответствии с Федеральным законом от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ «Об

обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» (далее – Закон № 167-ФЗ). Помимо этого индивидуальные предприниматели должны платить обязательные фиксированные «пенсионные» взносы за себя (статья 28 Закона № 167-ФЗ).

А вот выплаты пособий по социальному страхованию регламентирует Федеральный закон от 31 декабря 2002 г. № 190-ФЗ «Об обеспечении пособиями по обязательному социальному страхованию граждан, работающих в организациях и у индивидуальных предпринимателей, применяющих специальные налоговые режимы, и некоторых других категорий граждан» (далее – Закон № 190-ФЗ). Выплата таких пособий работникам (за исключением пособий, связанных с несчастным случаем на производстве или профессиональными заболеваниями) осуществляется по одному из вариантов.

Первый вариант. В соответствии со статьей 2 Закона № 190-ФЗ Фонд социального страхования РФ выплачивает сумму, равную одному МРОТ, из средств, поступающих от единого налога. А ту часть пособия, которая превышает один МРОТ, выплачивает работодатель из собственных средств.

Что касается обязанности работодателя за счет собственных средств оплатить первые два дня болезни, то на плательщиков «вмененного» налога она не распространяется. Ведь для них порядок выплаты пособия регламентируется Законом № 190-ФЗ, а в нем про два дня ничего не сказано. Аналогичная позиция содержится в Письме ФСС России от 15.02.2005 г. № 02-18/07-1243.

Второй вариант. Работодатели могут добровольно перечислять страховые взносы по временной нетрудоспособности в Фонд социального страхования РФ в размере 3 процентов от налоговой базы, которая определяется в соответствии с положениями главы 24 Налогового кодекса РФ.

В этом случае выплата пособий будет осуществляться только за счет средств Фонда социального страхования (статья 3 Закона № 190-ФЗ).

Плательщики ЕНВД обязаны также исчислять и уплачивать страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональ-

ных заболеваний. Базой для расчета этих взносов являются начисленные по всем основаниям выплаты в пользу работников.

Если плательщики ЕНВД признаются налоговыми агентами (статья 24 Налогового кодекса РФ), то они обязаны исчислить, удержать и перечислить в соответствующий бюджет налоги в общеустановленном порядке (включая НДС, налог на прибыль и налог на доходы физических лиц).

Индивидуальные предприниматели могут применять упрощенную систему налогообложения (УСН) одновременно с уплатой ЕНВД. Напомним, что раньше действовал подпункт 12 пункта 3 статьи 346.12 Налогового кодекса РФ. Он запрещал «вменщикам» использовать УСН. Теперь же в пункте 4 статьи 346.12 Налогового кодекса РФ сказано, что организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на уплату ЕНВД по одному или нескольким видам деятельности, вправе применять упрощенную систему налогообложения в отношении иных сфер предпринимательства. Обратите внимание: из пункта 4 статьи 346.12 Налогового кодекса РФ, устанавливающего порядок совмещения «упрощенки» и ЕНВД, исключены слова «размеру дохода от реализации».

То есть теперь эта норма звучит следующим образом: «Организации и индивидуальные предприниматели, переведенные в соответствии с главой 26.3 настоящего Кодекса на уплату единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности по одному или нескольким видам предпринимательской деятельности, вправе применять упрощенную систему налогообложения в отношении иных осуществляемых ими видов предпринимательской деятельности. При этом ограничения по численности работников и стоимости основных средств и нематериальных активов, установленные настоящей главой, по отношению к таким организациям и индивидуальным предпринимателям определяются исходя из всех осуществляемых ими видов деятельности».

Учитывая изложенное, организации не учитывают доходы от деятельности, облагаемой ЕНВД, при определении лимита доходов, позволяющего не утратить право на применение УСН.

Надо сказать, что, несмотря на всю заманчивость совмещения этих двух режимов, оно сопряжено с рядом трудностей. Де-

ло в том, что в действующем законодательстве почти не прописано, каким образом при этом будут выглядеть бухгалтерский и налоговый учет и отчетность. Так что налогоплательщику, который решил одновременно применять ЕНВД и УСН, необходимо разработать собственную методику организации учета, основанную на всех применимых нормах и положениях.

В связи с этим определяющее значение приобретает вопрос об организации бухгалтерского учета. Ведь фирмы, применяющие УСН, освобождены от обязанности вести бухучет и соответственно представлять отчетность (п. 3 ст. 4 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»). А вот предприятиям, уплачивающим «вмененный» налог, законодатели такого права не предоставили. И неважно, применяет фирма только режим ЕНВД или она совмещает «упрощенку» и «вмененку». Вести бухучет все равно необходимо. На этом настаивают представители Минфина России. В частности, свое мнение они выразили в письме от 19 марта 2007 г. № 03-11-04/3/70. Там как раз говорится о фирме, работающей на двух режимах, один из которых не освобожден от бухучета. В подобных случаях, утверждают чиновники, вести бухучет, составлять и представлять бухгалтерскую отчетность нужно по всему предприятию в целом.

Кроме того, нельзя не упомянуть и о существовавшей ранее проблеме, когда налогоплательщик «не уместается» в ограничения, введенные для видов деятельности, которые подлежат переводу на ЕНВД. Как известно, подпункты 6 и 8 пункта 2 статьи 346.26 Налогового кодекса РФ содержат физические показатели площади (торгового зала или зала обслуживания посетителей), превышение которых означает невозможность применения системы ЕНВД в отношении данной торговой точки (точки общественного питания).

Напомним, что до изменений, внесенных Федеральным законом № 101-ФЗ, данное положение налоговые органы трактовали так: «налогоплательщики, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере розничной торговли (общественного питания), превысившие данное ограничение хотя бы по одному объекту организации торговли (общественного питания), не подлежат переводу на уплату единого налога на вме-

ненный доход по указанным видам деятельности». Вышеуказанный закон уточнил, что ограничение в площади торгового зала и зала обслуживания считается не по всем объектам организации торговли и общественного питания, а по каждому в отдельности. Справедливости ради следует указать, что до этих изменений в ряде случаев чиновники также склонялись к этой позиции. Так, представители Минфина России указывали, что торговлю через магазины с площадью залов менее 150 кв. метров и более 150 кв. метров следует считать различными, самостоятельными видами деятельности. Соответственно, по первой разновидности торговли фирма должна уплачивать ЕНВД, а по второму виду деятельности – применять «традиционную» систему налогообложения или (по собственному выбору) упрощенную систему. Свое мнение финансисты выразили, в частности, в письмах: от 21 декабря 2004 г. № 03-06-05-02/22 и от 13 января 2005 г. № 03-06-05-04/01.

Сотрудники ФНС России в письме от 27 января 2005 г. № 22-1-12/078 указали: «...налогоплательщики, осуществляющие розничную торговлю одновременно через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 кв. метров и через магазины и павильоны с площадью торгового зала свыше 150 кв. метров, подлежат переводу на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход только в отношении розничной торговли, осуществляемой ими через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 кв. метров».

Итак, предположим, что индивидуальный предприниматель благополучно соблюдает все ограничения, установленные как для «упрощенки», так и для ЕНВД, и желает одновременно применять оба этих налоговых режима. Налоговые органы, рассмотрев поданное в установленном порядке уведомление налогоплательщика, не нашли оснований, чтобы отказать ему. К сожалению, это не конец трудностей, а, может быть, только начало. Дело в том, что, как мы уже отмечали, одновременное ведение деятельности в рамках столь разных налоговых режимов сопряжено с достаточно специфической ситуацией в части ведения налогового и бухгалтерского учета. И главной проблемой, пожалуй, является практически полное отсутствие официальных разъяснений о порядке организации учетной работы.

В настоящее время в качестве руководства к действию предприниматели располагают только пунктами 6 и 7 статьи 346.26 Налогового кодекса РФ. Здесь содержатся требования к тем, кто одновременно осуществляет деятельность как переведенную, так и не переведенную на ЕНВД. Такие фирмы (предприниматели) должны вести раздельный учет по каждому виду деятельности. При этом законодатели требуют организовывать его так: «вести раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций».

Кроме того, если в рамках одного предприятия осуществляется деятельность и по «упрощенке», и по нескольким видам, для которых установлен режим ЕНВД, то раздельный учет придется обеспечивать не только для «упрощенки», но и для каждого отдельного «вмененного» вида.

При упрощенной системе налогообложения, если в качестве объекта налогообложения выбраны «доходы, уменьшенные на величину расходов», налогоплательщику необходимо быть точно уверенным в том, что тот или иной расход был осуществлен именно для деятельности по «упрощенной», а не по «вмененной» схеме. Ведь в первом случае он повлияет на величину налога, а во втором – нет. Однако, даже применяя «упрощенку» с объектом налогообложения «доходы», организация или предприниматель заинтересованы в том, чтобы раздельный учет операций велся правильно. Ведь размер ЕНВД не изменяется в зависимости от того, много или мало доходов получено, чего нельзя сказать об «упрощенном» налоге. Так что предприятие должно будет обоснованно доказать, что тот или иной доход относится именно к «вмененке», поскольку в противном случае с него придется уплачивать дополнительный налог.

Впрочем, в отношении практически всех видов доходов, а также прямых расходов (с бухгалтерской точки зрения) организация раздельного учета почти не вызывает сложностей. Зато много проблем возникает с так называемыми «общими» доходами и общехозяйственными расходами.

Здесь как раз следует упомянуть о методике распределения доходов и расходов для целей исчисления налога на прибыль, приведенной в пункте 9 статьи 274 Налогового кодекса

РФ. Правда, там сказано, что этот алгоритм применяется фирмами, которые занимаются игорным бизнесом или сельским хозяйством, а также перешли на уплату единого налога на вмененный доход. Разработчики главы 25 Налогового кодекса РФ предлагают распределять общехозяйственные расходы пропорционально доле доходов от игорного бизнеса (сельскохозяйственной или «вмененной» деятельности) в общем объеме доходов компании.

Представители налоговых органов считают, что и при совмещении режимов ЕНВД и УСН налогоплательщики должны соблюдать такой же порядок. Правда, никаких более или менее реальных обоснований такой позиции налоговиков не выдвигают, считая, что другого варианта организации налогового учета в подобной ситуации вообще не существует. Хотя, строго говоря, ни в главе 26.2 Налогового кодекса РФ, ни в главе 26.3 Налогового кодекса РФ нет ссылки на статью 274 Налогового кодекса РФ. Поэтому, на наш взгляд, налогоплательщики вправе избрать любую базу для распределения расходов, которую они сочтут обоснованной и закрепят в своей учетной политике.

Предприниматели – сельскохозяйственные товаропроизводители смогут применять спецрежим налогообложения в виде единого сельхозналога при осуществлении отдельных видов деятельности, облагаемых единым налогом на вмененный доход.

При этом порядок совмещения этих режимов (в части бухгалтерского и налогового учетов), по нашему мнению, аналогичен совмещению ЕНВД и «упрощенки». ЕНВД не применяется в отношении видов предпринимательской деятельности, указанных в подпунктах 6–9 пункта 2 статьи 346.26 Налогового кодекса РФ, в случае, если они осуществляются организациями и индивидуальными предпринимателями, перешедшими в соответствии с главой 26.1 настоящего Кодекса на уплату единого сельскохозяйственного налога. И при этом и указанные организации, и индивидуальные предприниматели реализуют через свои объекты организации торговли и (или) общественного питания произведенную ими сельскохозяйственную продукцию, включая продукцию первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства.

Что же это за виды предпринимательской деятельности. Это:

– розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации торговли. Для целей настоящей главы розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с площадью торгового зала более 150 квадратных метров по каждому объекту организации торговли, признается видом предпринимательской деятельности, в отношении которого единый налог не применяется;

– розничная торговля, осуществляемая через киоски, палатки, лотки и другие объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети;

– оказание услуг общественного питания, осуществляемое через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации общественного питания. Для целей настоящей главы оказание услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей более 150 квадратных метров по каждому объекту организации общественного питания, признается видом предпринимательской деятельности, в отношении которого единый налог не применяется;

– оказание услуг общественного питания, осуществляемое через объекты организации общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей.

13.2. Плательщики единого налога на вмененный доход

В соответствии с пунктом 2 статьи 346.26 Налогового кодекса РФ система ЕНВД вводится в действие нормативными актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами г. Москвы и г. Санкт-Петербурга. Местные власти могут определять виды деятельности, об-

лагаемые «вмененным» налогом, но только в пределах перечня, который установлен пунктом 2 статьи 346.26 Налогового кодекса РФ. Согласно этому перечню плательщиками ЕНВД могут стать организации и индивидуальные предприниматели, которые занимаются:

1) оказанием бытовых услуг, их групп, подгрупп, видов и (или) отдельных бытовых услуг, классифицируемых в соответствии с Общероссийским классификатором услуг населению;

2) оказанием ветеринарных услуг;

3) ремонтом, техническим обслуживанием и мойкой автотранспортных средств;

4) хранением автотранспортных средств на платных стоянках;

5) оказанием автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, осуществляемых организациями и индивидуальными предпринимателями, имеющими на праве собственности или ином праве (пользования, владения и (или) распоряжения) не более 20 транспортных средств, предназначенных для оказания таких услуг;

6) розничной торговлей, осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации торговли. Для целей настоящей главы розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с площадью торгового зала более 150 квадратных метров по каждому объекту организации торговли, признается видом предпринимательской деятельности, в отношении которого единый налог не применяется;

7) розничной торговлей, осуществляемой через киоски, палатки, лотки и другие объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети;

8) оказанием услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации общественного питания. Для целей настоящей главы оказание услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслужи-

вания посетителей более 150 квадратных метров по каждому объекту организации общественного питания, признается видом предпринимательской деятельности, в отношении которого единый налог не применяется;

9) оказанием услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей;

10) распространением и (или) размещением наружной рекламы;

11) распространением и (или) размещением рекламы на автобусах любых типов, трамваях, троллейбусах, легковых и грузовых автомобилях, прицепах, полуприцепах и прицепах-ропусках, речных судах;

12) оказанием услуг по временному размещению и проживанию организациями и предпринимателями, использующими в каждом объекте предоставления данных услуг общую площадь спальных помещений не более 500 квадратных метров;

13) оказанием услуг по передаче во временное владение и (или) пользование стационарных торговых мест, расположенных на рынках и в других местах торговли, не имеющих залов обслуживания посетителей.

Со следующего года в перечень видов деятельности, которые подлежат переводу на ЕНВД, дополнился новым 14 пунктом. Согласно ему местные власти на территории муниципального района или городского округа (а также в Москве и Санкт-Петербурге) могут переводить на «вмененку» услуги по передаче во временное владение и (или) в пользование земельные участки для организации торговых мест в стационарной торговой сети. А также для размещения объектов нестационарной торговой сети (прилавков, палаток, ларьков, контейнеров, боксов и других объектов) и объектов организации общественного питания, не имеющих залов обслуживания посетителей.

В отношении определенных видов деятельности, подпадающих под действие ЕНВД, установлены обязательные ограничения и условия. Например, по площади торгового зала или по количеству используемых автотранспортных средств. Остановимся на них подробнее.

13.2.1. Бытовые услуги населению

Бытовыми являются те услуги, которые оказаны за плату населению и упомянуты в Общероссийском классификаторе (ОКУН), утвержденном Постановлением Госстандарта России от 28 июня 1993 г. № 163, за исключением услуг ломбардов, а также ремонта, технического обслуживания и мойки автотранспортных средств.

Конкретные виды деятельности, по которым надо платить «вмененный» налог, определяются местными властями. Причем местные чиновники вполне могут перевести на «вмененку» лишь часть бытовых услуг, выбрав их из классификатора по своему усмотрению. Согласно ОКУН группа «Бытовые услуги» имеет код «01». Эта группа делится на подгруппы, вид и отдельные услуги, некоторые из которых приведены в таблице 1. В ОКУН используют последовательную систему кодирования.

XX X X XX KЧ

Группа
Подгруппа
Вид
Услуга
Контрольное число

Таблица 1

Виды бытовых услуг, оказываемых населению

№ п/п	Виды услуг	Код
1	Ремонт, окраска и пошив обуви	011000
2	Ремонт и пошив швейных, меховых и кожаных изделий, головных уборов и изделий текстильной галантереи, ремонт, пошив и вязание трикотажных изделий	012000
3	Ремонт и техническое обслуживание бытовой радиоэлектронной аппаратуры, бытовых машин и бытовых приборов, ремонт и изготовление металлоизделий	013000
4	Изготовление и ремонт мебели	014000
5	Химическая чистка и крашение, услуги прачечных	015000
6	Ремонт и строительство жилья и других построек	016000
7	Техническое обслуживание и ремонт транспортных средств, машин и оборудования	017000
8	Услуги фотоателье и фото- и кинолабораторий; транспортно-экспедиторские услуги	018000

№ п/п	Виды услуг	Код
9	Услуги бань и душевых	019100
10	Услуги парикмахерских	019300
11	Услуги по прокату	019400
12	Ритуальные услуги	019500
13	Обрядовые услуги	019600

ПРИМЕР

Предприниматель предоставляет в прокат цифровые фотоаппараты.

Согласно Общероссийскому классификатору услуг населению ОК 002-93 к бытовым услугам, в частности, относится предпринимательская деятельность в сфере проката бытовой радиоэлектронной аппаратуры и принадлежностей к ней, видеоигровых устройств, видеокассет (код 019402).

Таким образом, действие специального налогового режима в виде ЕНВД распространяется на прокат цифровых фотоаппаратов. Но только в том случае, если региональные власти ввели этот налог на своей территории. И если они включили прокат цифровых фотоаппаратов в число облагаемых видов деятельности. Указанный индивидуальный предприниматель обязан встать на учет в налоговой инспекции по месту ведения такой деятельности. Сделать это надо в срок не позднее пяти дней с начала ее осуществления.

13.2.2. Ветеринарные услуги

Оказание ветеринарных услуг облагается ЕНВД в соответствии с подпунктом 2 пункта 2 статьи 346.26 Налогового кодекса РФ. При этом ранее в Налоговом кодексе РФ не было определено, что же понимать под ветеринарными услугами. Это упущение было исправлено Федеральным законом № 101-ФЗ. Так в новой редакции статьи 346.27 Налогового кодекса РФ ветеринарными считаются услуги, оплачиваемые физическими лицами и организациями по перечню услуг,

предусмотренному нормативными правовыми актами Российской Федерации, а также Общероссийским классификатором услуг населению.

Согласно ОКУН к ветеринарным услугам (код 083000) относятся следующие услуги:

- лечение домашних животных в ветеринарных лечебницах и на дому (код 083100);
- клинический осмотр домашних животных и выдача ветеринарных сертификатов (код 083101);
- диагностические исследования домашних животных (код 083102);
- вакцинация домашних животных (код 083103);
- дегельминтизация домашних животных (код 083104);
- лечение домашних животных на дому (код 083105);
- лечение домашних животных в стационаре (код 083106);
- проведение хирургических операций у домашних животных (код 083107);
- выезд скорой ветеринарной помощи на дом (код 083108);
- выезд ветеринара на дом (код 083109).

Право заниматься такой деятельностью имеют специалисты с высшим или средним ветеринарным образованием. При этом они обязаны зарегистрироваться в соответствующем федеральном органе исполнительной власти в области ветеринарного надзора или его территориальных органах. Об этом говорится в статье 4 Закона № 4979-1 «О ветеринарии».

13.2.3. Ремонт, техобслуживание и мойка автотранспорта

Услуги по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств – платные услуги, оказываемые физическим лицам и организациям по перечню услуг, предусмотренному Общероссийским классификатором услуг населению. К данным услугам не относятся услуги по заправке автотранспортных средств, а также услуги по хранению автотранспортных средств на платных автостоянках. Также не относятся к услугам по техобслуживанию и мойке автомобилей услуги по гарантийному ремонту и обслуживанию.

Сейчас глава 26.3 Налогового кодекса РФ не уточняет, кто именно должен оплатить оказанную услугу. Из чего следует, что деятельность по оказанию услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств облагается ЕНВД независимо от того, кем они оплачиваются: непосредственно заказчиком или же третьими лицами – то есть по гарантии. С этим согласен и Минфин России (см., письмо Минфина России от 25 августа 2006 г. № 03-11-04/3/387).

До 2008 г. услуги гарантийного ремонта не были исключены из числа услуг по ремонту автотранспорта, подлежащих переводу на ЕНВД (абз. 9 ст. 346.27 НК РФ). Поэтому на практике возникали споры: следует ли переводить на ЕНВД услуги, которые оказываются по гарантии. Ведь в такой ситуации владелец автотранспортного средства, как правило, сам их не оплачивает, а оплата производится заводом-изготовителем.

Минфин России давал противоречивые разъяснения по этому вопросу. Так, в Письме от 25.08.2006 № 03-11-04/3/387 финансовое ведомство указало, что оплата услуг по гарантийному обслуживанию автомобилей заводами-изготовителями не препятствует переводу этих услуг на ЕНВД.

Однако позже финансовое ведомство изменило свое мнение. В 2007 г. в письмах Минфина России последовательно указывалось, что услуги по проведению гарантийного ремонта и технического обслуживания автомобилей не переводятся на ЕНВД (Письма Минфина России от 13.06.2007 № 03-11-04/3/216, от 01.06.2007 № 03-11-04/3/201, от 22.05.2007 № 03-11-04/3/172, от 08.05.2007 № 03-11-04/3/146, от 11.04.2007 № 03-11-04/3/111).

Обосновывалось это тем, что такие услуги оказываются физическим лицам бесплатно за счет продавца, изготовителя и т.п. Таким образом, по мнению финансового ведомства, услуги по гарантийному ремонту не соответствуют понятию услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств, закрепленному в абз. 9 ст. 346.27 НК РФ.

Вместе с тем Минфин России признавал, что в ситуации, когда потребитель сам оплачивает свой гарантийный ремонт, такой ремонт относится к «вмененной» деятельности (см., например, Письма Минфина России от 13.06.2007 № 03-11-04/3/216, от 01.06.2007 № 03-11-04/3/201, от 22.05.2007 № 03-11-04/3/172).

Полагаем, что имелась в виду ситуация, когда денежная компенсация стоимости ремонта производится изготовителем (продавцом) непосредственно потребителю (заказчику ремонта). В этом случае у автомастерской никаких отношений с изготовителем (продавцом) автомобиля не возникает. По существу, такой ремонт для автомастерской не является гарантийным. А значит, он относится к деятельности, облагаемой ЕНВД. Что касается торговли машинами, то при решении вопроса об ее налогообложении следует исходить из определения розничной торговли, содержащегося в статье 346.27 Налогового кодекса РФ.

Напомним, что согласно указанной статье розничная торговля – это торговля товарами, в том числе за наличный расчет, а также с использованием платежных карт. При этом установлено, что к данному виду предпринимательской деятельности не относится реализация подакцизных товаров, указанных в подпунктах 6–10 пункта 1 статьи 181 Налогового кодекса РФ.

Поскольку согласно подпункту 6 пункта 1 статьи 181 Налогового кодекса РФ легкие автомобили независимо от их мощности признаются подакцизными товарами, то их розничная продажа не подлежит переводу на уплату ЕНВД. Значит, организация, торгующая автомобилями, должна применять по этому виду деятельности общий режим налогообложения либо вправе перейти на УСН (конечно, при соблюдении требований статьи 346.12 Налогового кодекса РФ).

Отметим, что прямого запрета на применение «упрощенки» фирмами, торгующими подакцизными товарами, глава 26.2 Налогового кодекса РФ не содержит (запрет распространяется только на производителей подакцизных товаров).

В ряде случаев налогоплательщики не могут точно определить, относится ли осуществляемый ими вид деятельности к облагаемому «вмененным» налогом.

Например, у организации есть обособленное подразделение – автосервис. Понятно, что деятельность данного подразделения подпадает под действие системы ЕНВД. Но что делать, если автосервис оказывает услуги головной организации по ремонту автомашин, при этом плату за такие услуги не берет?

Нужно ли в таком случае платить единый налог? Нет, не нужно. Ведь такую деятельность нельзя считать предпринимательской и, соответственно, организация в части оказания данных услуг не подлежит переводу на уплату «вмененного» налога.

Аналогичный вопрос возникает, когда автомастерские, переведенные на уплату ЕНВД, в процессе ремонта смазывают детали и узлы в автомобилях моторным маслом, которое является подакцизным товаром. Подпадает ли такая деятельность под вмененный налог? Да, автосервис должен платить ЕНВД, и вот почему. В соответствии с ОКУН к техническому обслуживанию машин относятся и смазочно-заправочные работы (код 017105). Значит, смена моторного масла – техобслуживание, которое подпадает под ЕНВД.

13.2.4. Розничная торговля

Розничная торговля – предпринимательская деятельность, связанная с торговлей товарами (в том числе за наличный расчет, а также с использованием платежных карт) на основе договоров розничной купли-продажи.

Из этого определения следуют два заключения. Во-первых, торговля товарами подпадает под ЕНВД только в том случае, если осуществляется в рамках договора розничной купли-продажи. Соответственно, реализация товара по договору поставки под ЕНВД не подпадает (Письма Минфина России от 16 января 2006 г. № 03-11-05/8, от 18 января 2006 г. № 03-11-04/3/20). Во-вторых, расчеты между продавцом и покупателем могут осуществляться в любой форме (как наличными, так и в безналичном порядке).

Налоговый кодекс РФ не содержит признаки, которые бы однозначно определяли договор розничной купли-продажи для целей ЕНВД. Исходя из требований статьи 11 Налогового кодекса РФ в такой ситуации следует обращаться к другим отраслям законодательства. Посмотрим, поможет ли в данном случае Гражданский кодекс?

Характеристика договора розничной купли-продажи дана в статье 492 Гражданского кодекса РФ. Согласно пункту 1 этой статьи 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.

То есть договор признается договором розничной купли-продажи, если:

1) в качестве продавца выступает розничный торговец.

В Письме Минфина России от 25 октября 2005 г. № 03-11-05/87 отмечается, что продажа товаров за наличный расчет, осуществляемая организациями и индивидуальными предпринимателями, не занимающимися предпринимательской деятельностью по продаже товаров в розницу, к розничной торговле не относится и единым налогом на вмененный доход не облагается;

2) целью, для которой предназначены реализуемые им товары, не является использование их в предпринимательской деятельности.

Обращаем внимание, что речь идет о цели, для которой предназначены реализуемые товары, а не для которой они приобретаются покупателем. Из многочисленных писем Минфина России (см., в частности, Письма от 16 января 2006 г. № 03-11-05/8, № 03-11-05/11, от 18 января 2006 г. № 03-11-04/3/20) следует, что продавец товаров не обязан отслеживать направление использования покупателем проданных ему товаров. Согласно письмам «Налоговый кодекс Российской Федерации 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 противоположность договору розничной купли-продажи договор поставки, регулируемый статьей 506 Гражданского кодекса РФ, предполагает передачу поставщиком (продавцом, осуществляющим предпринимательскую деятельность) покупателю производимых либо закупаемых им товаров для

использования в предпринимательской деятельности или иных целях, не связанных с личным, семейным, домашним и иным подобным использованием.

Из пункта 5 Постановления Высшего Арбитражного Суда РФ от 22 октября 1997 г. № 18 следует, что под целями, не связанными с личным использованием, нужно понимать, в том числе, приобретение покупателем товаров для обеспечения его деятельности в качестве организации или гражданина-предпринимателя (оргтехники, офисной мебели, транспортных средств, материалов для ремонта и т.д.). Далее в указанном Постановлении ВАС отмечается, что в случае, если указанные товары приобретаются у продавца, осуществляющего предпринимательскую деятельность по продаже товаров в розницу, отношения сторон регулируются нормами о розничной купле-продаже. Эту позицию ВАС поддерживает и Минфин России.

Как видим, при определении розничной торговли для целей ЕНВД на первый план выходит все же не конечная цель использования приобретаемого покупателем товара, а статус продавца и порядок оформления сделки. То есть, если в качестве продавца выступает розничный торговец, и операции по реализации им товаров оформляются в порядке, предусмотренном для договора розничной купли-продажи, такие операции подпадают под систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход.

В Письме Минфина России от 18 января 2006 г. № 03-11-04/3/20 отмечается, что оформление договора розничной купли-продажи по правилам статьи 493 Гражданского кодекса РФ осуществляется независимо от формы оплаты товара (наличным или безналичным путем).

Если же покупателю выписывается накладная и выдается счет-фактура, сделка рассматривается как оптовая реализация. Об этом сообщил Минфин России в Письмах от 16 января 2006 г. № 03-11-05/9 и № 03-11-04/3/14. Продавать товары в розницу фирмы (предприниматели) могут через различные объекты организации торговли. Такими объектами могут быть:

– магазин как специально оборудованное здание (его часть), предназначенное для продажи товаров и оказания услуг покупателям и обеспеченное торговыми, подсобными, ад-

министративно-бытовыми помещениями, а также помещениями для приема, хранения и подготовки товаров к продаже;

– павильон, которым является строение, имеющее торговый зал и рассчитанное на одно или несколько рабочих мест;

– киоск – строение, не имеющее торгового зала, рассчитанное на одно рабочее место продавца;

– палатка, которой признается сборно-разборная конструкция, оснащенная прилавком, не имеющая торгового зала;

– открытая площадка, то есть специально оборудованное место, расположенное на земельном участке, предназначенном для организации торговли;

– другие объекты организации торговли.

Как видно, ЕНВД может облагаться как стационарная, так и нестационарная розничная торговля.

Согласно статье 346.27 Налогового кодекса РФ стационарная торговая сеть – это торговая сеть, расположенная в специально оборудованных зданиях и строениях. Ее образуют строительные системы, прочно связанные фундаментом с земельным участком и подсоединенные к инженерным коммуникациям. К данной категории торговых объектов относятся магазины, павильоны и киоски.

Нестационарная торговая сеть – это торговая сеть, функционирующая на принципах развозной и разносной торговли. Кроме того, сюда включаются иные объекты, не соответствующие указанному выше понятию стационарной торговой сети. К объектам, не имеющим стационарной торговой площади, относятся, например, палатки, лотки, машины и другие временные объекты.

Почему стационарные и нестационарные объекты необходимо различать? Дело в том, что пункт 3 статьи 346.29 Налогового кодекса РФ устанавливает для них разные физические показатели и, соответственно, размеры базовой доходности. Так, для стационарной розничной торговли (при наличии торгового зала) физический показатель – это «площадь торгового зала», а базовая доходность равна 1800 руб. в месяц. Для нестационарной торговли физическим показателем является «торговое место» (базовая доходность составляет 9000 руб. в месяц) или «количество работников, включая индивидуального предпринимателя» (при базовой доходности – 4500 руб. в месяц).

Минфин России в Письме от 26 марта 2004 г. № 04-05-12/16 разъяснил, что объект торговли рассматривается как объект стационарной сети только в случае, если из правоустанавливающих документов следует, что он специально оборудован и предназначен для осуществления торговли. В противном случае помещение считается объектом нестационарной торговой сети, и для расчета ЕНВД применяется физический показатель «торговое место». В частности, если «вменщик» арендует помещение в здании производственного типа, то это помещение следует рассматривать как объект нестационарной торговли. И, следовательно, применять показатель – «торговое место». Обратите внимание, физический показатель базовой доходности «торговое место» используется также и при розничной торговле через объекты стационарной торговли, не имеющие торгового зала.

Обновленная редакция статьи 346.27 Налогового кодекса РФ приводит новое определение торгового места. Согласно ей торговым местом считается место, используемое для совершения сделок розничной купли-продажи. К торговым местам относятся здания, строения, сооружения (их часть) и (или) земельные участки, используемые для совершения сделок розничной купли-продажи. А также объекты организации розничной торговли и общественного питания, не имеющие торговых залов и залов обслуживания посетителей. К таковым относятся палатки, ларьки, киоски, боксы, контейнеры и другие объекты (в том числе расположенные в зданиях, строениях и сооружениях), прилавки, столы, лотки (в том числе расположенные на земельных участках), земельные участки, используемые для размещения объектов организации розничной торговли (общественного питания), не имеющих торговых залов (залов обслуживания посетителей), прилавков, столов, лотков и других объектов.

Итак, как уже было отмечено ранее, нестационарная торговая сеть – это торговая сеть, функционирующая на принципах развозной и разносной торговли. На развозной торговле хотелось бы остановиться отдельно. Обратимся к Государственному стандарту Р51303-99 «Торговля. Термины и определения» (принят постановлением Госстандарта России от 11 августа 1999 г. № 242-ст). Здесь сказано, что развозная торговля – это разновидность розницы, которая относится к

нестационарной торговой сети. При этом продажа товаров ведется с использованием специально оборудованных транспортных средств и других мобильных объектов.

Если речь идет о магазинах и павильонах, то, как мы уже говорили, площадь их торгового зала должна быть не более 150 кв. метров. Площадь торгового зала определяется на основе инвентаризационных и правоустанавливающих документов, в соответствии со статьей 346.27 Налогового кодекса РФ. К ним, в частности, относятся: документы, выдаваемые органами БТИ (технические паспорта на строения, поэтажные планы, экспликации и т.п.), органами, регистрирующими права на недвижимое имущество и сделки с ним, а также договоры аренды.

Следовательно, если в соответствии с названными документами площадь торгового зала составляет более 150 кв. м, данное предприятие не подлежит переводу на уплату ЕНВД. При этом неважно, какую именно часть торгового зала оно фактически использует для розничной торговли.

Если же в договоре аренды указано, что площадь торгового зала, используемая арендатором для розничной торговли, составляет менее 150 кв. м, то фирма – арендатор должна платить ЕНВД. Если арендодатель имеет в собственности магазин с площадью торгового зала более 150 кв. м и сдает часть его площади в аренду, а на остальной торговой площади (размером менее 150 кв. м) продает товары в розницу, то он также переводится на уплату единого налога.

Как уже было сказано выше, торговлю через магазины с площадью залов менее 150 кв. метров и более 150 кв. метров следует считать различными, самостоятельными видами деятельности. Соответственно, по первой разновидности торговли компания должна уплачивать ЕНВД, а по второму виду деятельности – применять «традиционную» систему налогообложения или упрощенную систему.

Также следует иметь в виду, что производство готовой продукции является самостоятельным видом деятельности, при котором извлекается доход от реализации произведенной продукции и через розничную, и через оптовую торговую сеть.

Реализация продукции собственного производства – это не что иное, как деятельность в сфере производства. Таким обра-

зом, данный вид деятельности не подпадает под действие ЕНВД. Следовательно, реализация продукции собственного производства через принадлежащие предпринимателю розничные магазины облагается налогами в общеустановленном порядке. Это закреплено в статье 346.27 Налогового кодекса РФ.

Внесено изменение и в определение «розничной торговли». Правда, изменения затронули виды деятельности, которые не относятся к розничной торговле для целей ЕНВД.

Напомним: к рознице, которая переводится на ЕНВД, не относится реализация:

- реализация подакцизных товаров, указанных в подпунктах 6–10 пункта 1 статьи 181 Налогового кодекса РФ;
- продуктов питания и напитков, в том числе алкогольных, как в упаковке и расфасовке изготовителя, так и без такой упаковки и расфасовки, в барах, ресторанах, кафе и других объектах организации общественного питания;
- продукция собственного производства (изготовления).

Реализация:

- газа в баллонах;
- грузовых и специальных автомобилей, прицепов, полуприцепов, прицепов-роспусков, автобусов любых типов;
- товаров по образцам и каталогам вне стационарной торговой сети (в том числе в виде почтовых отправок) (посылочная торговля);
- товаров через телемагазины и компьютерные сети;
- передача лекарственных препаратов по льготным (бесплатным) рецептам.

В отношении реализации сжиженного газа Минфин России в письме от 18 декабря 2006 г. № 03-11-04/3/542 разъяснял следующее. Согласно статье 181 Налогового кодекса РФ сжиженный технический газ не является подакцизным товаром, и поэтому предпринимательская деятельность организации по его реализации в баллонах и через газозаправочные колонки может быть переведена на уплату единого налога на вмененный доход.

Статьей 346.27 Налогового кодекса РФ определено, что под стационарной торговой сетью, имеющей торговые залы, понимается торговая сеть, расположенная в предназначенных для ведения торговли зданиях и строениях (их частях),

имеющих оснащенные специальным оборудованием обособленные помещения, предназначенные для ведения розничной торговли и обслуживания покупателей. К данной категории торговых объектов относятся магазины и павильоны.

В соответствии со статьей 346.27 Налогового кодекса РФ «площадь торгового зала» – часть магазина, павильона (открытой площадки), занятая оборудованием, предназначенным для выкладки, демонстрации товаров, проведения денежных расчетов и обслуживания покупателей, площадь контрольно-кассовых узлов и кассовых кабин, площадь рабочих мест обслуживающего персонала, а также площадь проходов для покупателей. К площади торгового зала относится также арендуемая часть площади торгового зала. Площадь подсобных, административно-бытовых помещений, а также помещений для приема, хранения товаров и подготовки их к продаже, в которых не производится обслуживание покупателей, не относится к площади торгового зала.

Под термином «открытая площадка» согласно данной статье понимается специально оборудованное для торговли место, расположенное на земельном участке.

Для расчета суммы единого налога на вмененный доход для предпринимательской деятельности в сфере розничной торговли баллонами со сжиженным газом организации следует использовать значение физического показателя базовой доходности «площадь торгового зала (в квадратных метрах)» магазина. При реализации газа через автогазозаправочную станцию принят физический показатель площади, занятой под здание (операторская), и открытой площадки автогазозаправочной станции в соответствии с правоустанавливающими и (или) инвентаризационными документами.

Если для ведения розничной торговли сжиженным газом используется площадь, которая в соответствии с правоустанавливающими и (или) инвентаризационными документами превышает 150 кв. м, то согласно статье 346.26 Налогового кодекса РФ данный вид предпринимательской деятельности предпринимателя не подпадает под налогообложение единым налогом на вмененный доход. Как видите, с этого года применять «вмененку» торговцы газом не могут.

Грузовые и специальные автомобили, прицепы, полуприцепы, прицепы-ропуски, автобусы любых типов

Минфин России в письме от 21 июля 2005 г. № 03-11-04/3/32 разъяснял, что реализация грузовых автомобилей подлежит обложению ЕНВД при выполнении торгующей организацией соответствующих условий, а торговля легковыми автомобилями под обложение ЕНВД не подпадает, так как эти товары относятся к подакцизным независимо от мощности их двигателя. С 2008 года реализация грузовиков также подпадала под запрет.

Торговля товарами по образцам и каталогам вне стационарной торговой сети (в том числе в виде почтовых отправок) (посылочная торговля)

Вопрос о возможности применения режима в виде ЕНВД в отношении торговли по почте рассмотрен в письме Минфина России от 3 июля 2006 г. № 03-11-02/150. В своих разъяснениях Минфина России приходит к выводу, что посылочная торговля переводу на ЕНВД не подлежит, а облагается в общеустановленном порядке или в рамках применения упрощенной системы налогообложения. Данный вывод сделан на следующих основаниях.

1. Предпринимательская деятельность по реализации товаров посредством почтовых отправок (посылочная торговля) не относится к розничной торговле.

2. Ни Налоговый кодекс РФ, ни Гражданский кодекс РФ не предусматривают такой вид розничной купли-продажи, как продажа товаров посредством почтовых отправок.

3. Посылочная торговля по своей природе не предполагает использования для ее ведения каких-либо объектов организации торговли, а глава 26.3 Налогового кодекса РФ предусматривает применение режима в виде ЕНВД и устанавливает порядок расчета единого налога именно применительно к конкретному торговому объекту.

Правда, в более раннем письме (от 11 ноября 2005 г. № 03-11-04/3/131) чиновники главного финансового ведомства сделали противоположный вывод: продажа товаров по договорам почтовой (посылочной) торговли относится к про-

даже товаров по образцам. Следовательно, в соответствии со статьей 497 Гражданского кодекса РФ она осуществляется на основании договора розничной купли-продажи. Так как на уплату ЕНВД переводится торговля по договорам розничной купли-продажи, продажа товаров через почтовые отделения подпадает под систему налогообложения в виде ЕНВД. При этом налогоплательщики должны использовать показатель базовой доходности «торговое место». При этом количество «торговых мест», по логике минфиновцев, должно быть равным числу работников, осуществляющих укладку товаров в посылки и бандероли. Как видите, разъяснения противоречивы. В Налоговом кодексе РФ прямо закреплен запрет на применение ЕНВД фирмами или предпринимателями, торгующими по образцам, каталогам и по почте.

Реализация товаров через телемагазины или компьютерные сети

Продажа товаров через Интернет-магазин не подлежит переводу на уплату ЕНВД. К такому выводу неоднократно приходил Минфин России. В качестве примера можно привести письмо от 29 ноября 2007 г. № 03-11-05/277. Логика финансистов такая. Статьей 346.26 Налогового кодекса РФ определены виды предпринимательской деятельности, в отношении которых может применяться система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход, в том числе розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 кв. м по каждому объекту организации торговли, и осуществляемая через киоски, палатки, лотки и другие объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети.

Таким образом, возникновение у налогоплательщиков обязанности по уплате единого налога на вмененный доход связывается не только с видом осуществляемой ими деятельности – розничная торговля, но и с рядом указанных в подпунктах 6 и 7 пункта 2 статьи 346.26 Налогового кодекса РФ условий. Поскольку всемирная компьютерная сеть Интернет не соответствует определениям объектов торговли, установленным Государственным стандартом Российской Федерации Р51303-99 «Торгов-

ля. Термины и определения», налогоплательщики, получающие доходы от реализации товаров посредством международной компьютерной сети Интернет, не подлежат переводу на уплату единого налога на вмененный доход. Это же касается и торговли через телемагазины. То есть запрет закреплен законодательно.

Передача лекарственных препаратов по льготным (бесплатным) рецептам

Аптечные учреждения могут продавать лекарства и медицинские препараты населению за полную стоимость, а также отпускать их по бесплатному рецепту или, например, со скидкой 50 процентов (с оплатой за счет бюджетных средств). По мнению чиновников Минфина России если льготный рецепт предполагает частичную оплату, то такая деятельность может облагаться ЕНВД (см. письма от 8 июня 2007 г. № 03-11-04/3/212, 25 января 2006 г. № 03-11-04/3/33, от 10 января 2006 г. № 03-11-04/3/7). Если же в силу льготы аптека должна отпустить лекарства бесплатно, то нужно применять общий режим или упрощенную систему налогообложения (см. письмо от 12 апреля 2006 г. № 03-11-04/3/196). Сейчас в Налоговом кодексе РФ четко сказано то, что раньше разясняли чиновники.

13.2.5. Платные автостоянки

Содержание автомобилей на стоянках нельзя классифицировать как бытовые услуги населению, как услуги в рамках единого технологического процесса по ремонту, обслуживанию и мойке автомобилей.

Во-первых, неважно, кому принадлежат машины, хранящиеся на стоянках, – гражданам или организациям. Напомним: раньше, если фирма или коммерсант вели бизнес лишь по хранению автотранспорта, то такая деятельность считалась бытовыми услугами населению (решение ВАС РФ от 20 мая 2004 г. № 4719/04). И под ЕНВД, соответственно, попадали только услуги, которые оказывали физическим лицам. Хранение же «корпоративных» машин облагалось «общережимными» налогами. Если же предприятие не только хранило, но и ремонтировало автомобили, то такие услуги классифициро-

вались как «ремонт, техобслуживание и мойка автотранспорта». И только в этом случае не имело значение, чьи машины «обслуживает» компания – других организаций или граждан.

Во-вторых, физический показатель для платных автостоянок – площадь в квадратных метрах (а не численность работников, как было ранее). А ежемесячная базовая доходность – 50 руб. за один квадратный метр. Кстати, в расчете есть один нюанс. Давая определение платной стоянке, Налоговый кодекс РФ гласит, что это открытые и закрытые площади, которые используются в качестве мест для хранения транспортных средств за деньги. Тем не менее, единый налог надо рассчитывать исходя из всей площади стоянки. То есть следует учитывать проезды, повороты, разворотные площадки и т.д. На этом настаивают специалисты Минфина РФ.

13.2.6. Организации общественного питания

На уплату ЕНВД переводится оказание услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 150 кв. м по каждому объекту организации общественного питания.

Федеральный закон № 58-ФЗ уточнил, что не подлежат переводу на ЕНВД услуги общественного питания учреждениями образования, здравоохранения и социального обеспечения.

В настоящее время деятельность школьных, институтских и больничных столовых может быть классифицирована как деятельность в сфере общественного питания, переводимая на ЕНВД. Если в муниципальном образовании или районе, где работает учебное заведение или находится лечебное учреждение, ЕНВД на общепит введен, то налогообложение учреждения осуществляется в соответствии с главой 26.3 Налогового кодекса РФ. Дело в том, что к услугам общественного питания относятся платные услуги, классифицируемые по кодам подгрупп 122100 и 122500 в соответствии с Общероссийским классификатором услуг населению ОК 002-93 (ОКУН), утвержденным Постановлением Госкомстата России от 28 июня 1993 г. № 163. В эти подгруппы включены и услуги столовой (код 122103).

Такие подразделения образовательных и медицинских учреждений подпадать под систему налогообложения в виде ЕНВД не будут.

При этом законодатель ввел определения таких понятий, как:

- объект организации общественного питания, имеющий зал обслуживания посетителей;
- услуги общественного питания;
- площадь зала обслуживания посетителей.

Так, объектом организации общественного питания, имеющим зал обслуживания посетителей, является здание (его часть) или строение, предназначенное для оказания услуг общественного питания, имеющее специально оборудованное помещение (открытую площадку) для потребления готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и (или) покупных товаров, а также для проведения досуга. Сюда относятся рестораны, бары, кафе, столовые, закусочные (ст. 346.27 Налогового кодекса РФ).

В соответствии со статьей 346.27 Налогового кодекса РФ услуги общественного питания – это услуги по изготовлению кулинарной продукции и (или) кондитерских изделий, созданию условий для потребления и (или) реализации готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и (или) покупных товаров, а также по проведению досуга.

Федеральный закон № 85-ФЗ уточнил, что к услугам общественного питания не относятся услуги по производству и реализации подакцизных товаров, указанных в подпунктах 3 и 4 пункта 1 статьи 181 Налогового кодекса РФ.

Площадь зала обслуживания посетителей – это площадь специально оборудованных помещений (открытых площадок) объекта организации общественного питания, предназначенных для потребления готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и (или) покупных товаров, а также для проведения досуга, определяемая на основании инвентаризационных и правоустанавливающих документов.

Из приведенных определений видно, что законодатель включил в понятие услуги общественного питания услуги по проведению досуга и, значит, площадь помещений, предназначенных для проведения досуга, включена в площадь зала обслуживания посетителей.

Тем самым поставлена точка в споре относительно включения в площадь зала обслуживания посетителей площади, на которой оказываются услуги по проведению досуга.

ПРИМЕР

Ресторан оказывает услуги общественного питания и имеет зал, в котором расположены столики, площадью 120 кв. м.

Перед входом в зал находится вестибюль площадью 50 кв. м, в котором расположены игровые автоматы и бильярдный стол.

Площадь зала обслуживания посетителей будет составлять 170 кв. м. Следовательно, ресторан не подлежит переводу на уплату ЕНВД.

Отметим, что Налоговый кодекс РФ называет перечень документов, на основании которых определяется площадь зала обслуживания посетителей.

Так, к инвентаризационным и правоустанавливающим документам относятся любые имеющиеся у организации или индивидуального предпринимателя документы на объект стационарной торговой сети (организации общественного питания), содержащие необходимую информацию о назначении, конструктивных особенностях и планировке помещений такого объекта, а также информацию, подтверждающую право пользования данным объектом (договор купли-продажи нежилого помещения, технический паспорт на нежилое помещение, планы, схемы, экспликации, договор аренды (субаренды) нежилого помещения или его части (частей), разрешение на право обслуживания посетителей на открытой площадке и другие документы).

Физический показатель по данному виду деятельности не изменился и составляет 1000 руб. в месяц за 1 кв. м площади зала обслуживания посетителей.

Согласно статье 346.26 система налогообложения в виде ЕНВД может применяться в отношении услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей (подп. 9 п. 2 ст. 346.26 Налогового кодекса РФ).

Объектом организации общественного питания, не имеющим зала обслуживания посетителей, признается объект организации общественного питания, не имеющий специально оборудованного помещения (открытой площадки) для потребления готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и (или) покупных товаров.

В качестве физического показателя для данного вида деятельности используется количество работников, включая индивидуального предпринимателя (имеются в виду работники, занятые именно этим видом деятельности).

При этом под количеством работников понимается среднесписочная (средняя) за каждый календарный месяц налогового периода численность работающих с учетом всех работников, в том числе работающих по совместительству, договорам подряда и другим договорам гражданско-правового характера.

Базовая доходность составляет 4500 руб. в месяц.

13.2.7. Автоперевозка пассажиров и грузов

В отношении автотранспортных услуг – в соответствии с подпунктом 5 пункта 2 статьи 346.26 Налогового кодекса РФ под ЕНВД подпадает оказание автотранспортных услуг теми организациями и предпринимателями, которые имеют не более 20 (как собственных, так и арендованных) транспортных средств, предназначенных именно для оказания этих услуг. Не должны принимать участие в расчете те транспортные средства, которые принадлежат организации (предпринимателю), но не используются в оказании услуг.

Виды автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов обобщены в Общероссийском классификаторе видов экономической деятельности (ОК 029-2001) в группе 60 «Деятельность сухопутного транспорта», включая:

1) деятельность автомобильного (автобусного) пассажирского транспорта, подчиняющегося расписанию, в том числе:

- внутригородские пассажирские перевозки;
- пригородные пассажирские перевозки;
- междугородные пассажирские перевозки;
- международные пассажирские перевозки;

- 2) услуги такси;
- 3) деятельность прочего сухопутного пассажирского транспорта;
- 4) деятельность автомобильного грузового транспорта (специализированного и неспециализированного).

Платить «вмененный» налог не надо, если предприниматель не получает деньги за перевозку. Ведь в этом случае она не оказывает никаких услуг. Скажем, доставка сотрудников к месту работы или привоз товары со склада в офис. Во всех этих случаях предприниматель будет использовать транспорт для собственных нужд и плательщиком ЕНВД не является.

Между тем многие предприниматели доставляют продукцию своим покупателям и получают за это деньги. В этом случае возникают сложности. Как же бухгалтеру определить, подпадает ли фирма под «вмененку»?

Ответ на этот вопрос дает Письмо Минфина России от 7 сентября 2004 г. № 03-06-05-04/16. Здесь финансисты рассмотрели ситуацию, когда предприниматель, выпекающий хлеб, реализует его по договорам поставки. А одним из условий таких договоров является доставка готовой продукции собственными автомобилями индивидуального предпринимателя, специально предназначенными для этих целей. У бухгалтера возник вопрос: подпадают ли под ЕНВД услуги по доставке готовой продукции?

По мнению финансовых работников, услуги по доставке продукции будут облагаться «вмененным» налогом только в том случае, если стоимость доставки выделена в договорах отдельно. Если же в договорах поставки продукции стоимость ее доставки отдельно не выделяется, а включается в цену реализуемых изделий, то подобные услуги не могут рассматриваться как отдельный вид предпринимательской деятельности. И, следовательно, не подлежат переводу на уплату ЕНВД.

13.2.8. Размещение или распространение наружной рекламы

В соответствии со статьей 346.27 Налогового кодекса РФ под распространением и (или) размещением наружной рекламы понимается деятельность организаций или индивиду-

альных предпринимателей по доведению до потребителей рекламной информации путем предоставления и (или) использования средств наружной рекламы (щитов, стендов, плакатов, электронных табло и иных стационарных технических средств), предназначенной для неопределенного круга лиц и рассчитанной на визуальное восприятие.

Переводу на уплату ЕНВД подлежат налогоплательщики, осуществляющие следующие виды деятельности:

во-первых, распространение и (или) размещение наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, за исключением наружной рекламы с автоматической сменой изображения. В качестве физического показателя применяется площадь информационного поля такой наружной рекламы в квадратных метрах.

Под площадью информационного поля понимается площадь нанесенного изображения; базовая доходность составляет 3000 руб. в месяц;

во-вторых, распространение и (или) размещение наружной рекламы с автоматической сменой изображения. В качестве физического показателя применяется площадь информационного поля такой рекламы в квадратных метрах. Площадь информационного поля определена как площадь экспонирующей поверхности; базовая доходность – 4000 руб. в месяц;

в-третьих, распространение и (или) размещение наружной рекламы посредством электронных табло. Физический показатель по данному виду деятельности – площадь информационного поля электронных табло в квадратных метрах. Площадью информационного поля является площадь световылучающей поверхности; базовая доходность составляет 5000 руб. в месяц.

Возможность перевода на ЕНВД предусматривается для налогоплательщиков, осуществляющих распространение и (или) размещение рекламы на автобусах любых типов, трамваях, троллейбусах, легковых и грузовых автомобилях, прицепах, полуприцепах и прицепах-ропусках, речных судах. Физическим показателем, применяемым для расчета единого налога, является количество автобусов любых типов, трамваев, троллейбусов, легковых и грузовых автомобилей, прице-

пов, полуприцепов и прицепов-ропусков, речных судов, используемых для распространения и (или) размещения рекламы. То есть площадь информационного поля в данном случае не влияет на определение физического показателя; базовая доходность – 10 000 руб. в месяц.

Довольно часто рекламные листовки и плакаты расклеиваются внутри транспортных средств. Является ли такая реклама поводом для перехода на ЕНВД? Нет, не является. Из определения данного вида деятельности, содержащегося в статье 346.27 Налогового кодекса РФ, следует, что речь идет о размещении рекламы на крышах, боковых поверхностях кузовов указанных объектов, а также установки на них рекламных щитов, табличек, электронных табло и иных средств рекламы. Распространение и размещение рекламы внутри транспортных средств данной статьей Налогового кодекса РФ не предусмотрено (Письмо Минфина России от 27.12.2005 г. № 03-11-04/3/186).

13.2.9. Услуги по временному размещению и проживанию

Согласно подпункту 12 пункта 2 статьи 346.26 Налогового кодекса РФ система налогообложения в виде ЕНВД может применяться в отношении оказания услуг по временному размещению и проживанию организациями и предпринимателями, использующими в каждом объекте предоставления данных услуг общую площадь спальных помещений не более 500 кв. м.

С 1 января 2008 года вместо «спальных помещений» в текст Налогового кодекса РФ введено понятие «помещения для временного размещения и проживания».

Кроме того, в статье 346.27 Налогового кодекса РФ дано определение, что считать помещением для временного размещения и проживания. Это помещение, используемое для временного размещения и проживания физических лиц (квартира, комната в квартире, частный дом, коттедж (их части), гостиничный номер, комната в общежитии и другие помещения). Объекты предоставления услуг по временному размещению и проживанию – здания, строения, сооружения (их части), имеющие помещения для временного размещения и проживания

(жилые дома, коттеджи, частные дома, постройки на приусадебных участках, здания и строения (комплексы конструктивно обособленных (объединенных) зданий и строений, расположенных на одном земельном участке), используемые под гостиницы, кемпинги, общежития и другие объекты).

Добавим, что в Налоговом кодексе РФ четко сказано, что общая площадь помещений для временного размещения и проживания определяется на основании инвентаризационных и правоустанавливающих документов на объекты предоставления услуг по временному размещению и проживанию (договоров купли-продажи, аренды (субаренды), технических паспортов, планов, схем, экспликаций и других документов).

В Налоговом кодексе РФ порядок расчета такой площади не установлен. Впрочем, по мнению Минфина России, общую площадь объектов, используемых для предоставления услуг по временному размещению и проживанию, также следует определять на основании правоустанавливающих и инвентаризационных документов. Такими документами могут быть: договор купли-продажи квартиры, дома, гостиницы, пансионата и других объектов временного размещения и проживания граждан; технический паспорт, план, схема, экспликация и договор аренды (субаренды) на объекты временного размещения и проживания и другие документы, содержащие информацию об указанных объектах (см. письма Минфина России от 6 октября 2006 г. № 03-11-04/3/435, от 19 октября 2006 г. № 03-11-04/3/462, от 26 сентября 2005 г. № 03-11-02/44).

Если на каждый объект оказания услуг по временному размещению и проживанию правоустанавливающие документы (свидетельства о государственной регистрации права собственности) оформлены отдельно, то их следует рассматривать как отдельные объекты. То есть определять площадь спальных помещений по таким объектам необходимо отдельно (см. письмо УФНС по Московской области от 27 февраля 2006 г. № 22-19-И/0090).

В таком случае превышение ограничения по площади по одному из объектов предпринимательской деятельности не является препятствием для применения системы налогообложения в виде ЕНВД.

Федеральный закон № 85-ФЗ также уточняет, что при определении общей площади помещений для временного размещения и проживания объектов гостиничного типа (гостиниц, кемпингов, общежитий и других объектов) не учитывается площадь помещений общего пользования проживающих (холлов, коридоров, вестибюлей на этажах, межэтажных лестниц, общих санузлов, саун и душевых комнат, помещений ресторанов, баров, столовых и других помещений), а также площадь административно-хозяйственных помещений.

При расчете площади спальных помещений в объектах гостиничного типа (гостиницах, кемпингах, пансионатах и т.п.) из общей площади данных объектов необходимо исключать площадь помещений, находящихся в общем пользовании проживающих (общие коридоры, санузлы, хозяйственные и офисные помещения, комнаты для бытового обслуживания, столовые и др.).

Под спальным помещением следует понимать помещение, используемое для временного размещения и проживания (квартира, комната, строение, часть дома и т.п.), а под общей площадью спальных помещений – общую площадь указанных помещений.

В одном гостиничном номере могут проживать как один человек, так и несколько. Соответственно, если в номере при этом находятся гостиная и санузел, то весь номер гостиницы в данном случае сложно будет отнести к спальному помещению, так как гостиная и санузел являются в этом случае местами общего пользования.

В то же время если стоимость номера зависит от степени комфортности и размера площади в целом, а ЕНВД от общей площади только спальных помещений, то при отсутствии определения спального помещения появятся условия для оптимизации налогообложения и почва для судебных разбирательств с налоговыми органами.

Окончательно определить, насколько данный режим выгоден для гостиниц, кроме того, что количество налогов существенно снизится, можно будет только при установлении корректирующих коэффициентов.

13.2.10. Сдача в аренду торговых мест

Подпунктом 13 пункта 2 статьи 346.26 Налогового кодекса РФ установлен еще один вид деятельности, подпадающий под обложение ЕНВД – «оказание услуг по передаче во временное владение и (или) пользование стационарных торговых мест, расположенных на рынках и в других местах торговли, не имеющих залов обслуживания посетителей». Физическим показателем, применяемым для расчета единого налога по этому виду деятельности, является «количество торговых мест, переданных во временное владение или пользование другим хозяйствующим субъектом» с базовой доходностью 6000 руб. на одно торговое место.

Обращаем внимание, что согласно статье 346.27 Налогового кодекса РФ и Письму Минфина России от 26 сентября 2005 г. № 03-11-02/44 площадью торгового зала (зала обслуживания посетителей) признается часть магазина, павильона (открытой площадки), занятая оборудованием, предназначенным для выкладки, демонстрации товаров, проведения денежных расчетов и обслуживания покупателей, площадь контрольно-кассовых узлов и кассовых кабин, площадь рабочих мест обслуживающего персонала, а также площадь проходов для покупателей. К площади торгового зала относится также арендуемая часть площади торгового зала. Площадь подсобных, административно-бытовых помещений, а также помещений для приема, хранения товаров и подготовки их к продаже, в которых не производится обслуживание покупателей, не относится к площади торгового зала.

Поэтому на уплату единого налога на вмененный доход могут переводиться налогоплательщики, осуществляющие предпринимательскую деятельность по оказанию услуг по передаче в аренду стационарных торговых мест в местах организации торговли, не имеющих торговых залов.

Статьей 346.27 Налогового кодекса РФ к стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, отнесены крытые рынки (ярмарки), торговые комплексы, киоски и другие аналогичные объекты. К ней относятся также автовокзалы, железнодорожные вокзалы, административные и учебные здания, поликлиники и другие объекты, имеющие стационарные торговые места.

Деятельность по передаче во временное владение и (или) пользование стационарных торговых мест в указанных стац-

онарных объектах должна переводиться на уплату единого налога на вмененный доход. Это относится и к передаче во временное владение и (или) пользование торговых мест, расположенных в культурных и (или) выставочных центрах, на время проведения в них выставок, ярмарок и других мероприятий.

Также должны уплачивать единый налог на вмененный доход рынки и торговые центры, осуществляющие передачу во временное владение и (или) пользование конструктивно обособленных торговых секций, не отнесенных правоустанавливающими и инвентаризационными документами к магазинам и павильонам.

В случае передачи администрацией рынка в аренду всего или части здания рынка нескольким хозяйствующим субъектам с правом передачи стационарных торговых мест в субаренду единый налог на вмененный доход должны уплачивать и рынок, и лица, арендующие торговые места с целью их передачи в субаренду.

Если торговые места на рынке в отдельные дни не будут использоваться и оплата за период их неиспользования арендаторами не будет производиться, в соответствии с новой редакцией статьи 346.29 Налогового кодекса РФ налоговая база по единому налогу на вмененный доход может быть скорректирована на коэффициент K_2 , учитывающий фактический период времени осуществления деятельности.

Претерпел изменения благодаря Федеральному закону № 58-ФЗ и подпункт 13 пункта 2 статьи 346.26 Налогового кодекса РФ. Надо сказать, что поправки устраняют некорректную формулировку: «торговых мест... не имеющих залов обслуживания посетителей». Дело в том, что термин «зал обслуживания посетителей» используется при оказании услуг общественного питания (ст. 346.27 Налогового кодекса РФ). Для торговли используется понятие – «торговый зал». Такой вывод можно сделать, анализируя нормы пункта 43 раздела 2.3 Государственного стандарта Российской Федерации «Торговля. Термины и определения. ГОСТ Р 51303-99», утвержденного постановлением Госстандарта России от 11 августа 1999 г. № 242-ст, подпунктов 6 и 7 пункта 2 статьи 346.26, статьи 346.27 Налогового кодекса РФ). Да и сам Минфин России, разъясняя нормы Налогово-

го кодекса относительно указанного вида деятельности, употреблял именно понятие «торговый зал». В качестве примера можно привести письма Минфина России от 17 октября 2006 г. № 03-11-04/3/457 и от 4 мая 2006 г. № 03-11-04/3/236.

Итак, теперь подпункт 13 звучит так: ЕНВД применяется в отношении «оказания услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, объектов нестационарной торговой сети (прилавков, палаток, ларьков, контейнеров, боксов и других объектов), а также объектов организации общественного питания, не имеющих зала обслуживания посетителей».

Добавим, что помимо технической правки, законодатели расширили и перечень объектов, передача во временное пользование которых с 2008 года подпадает под «вмененку». В частности, речь идет об объектах нестационарной торговой сети, таких как прилавки, палатки, ларьки, контейнеры, боксы и т.п., а также об объектах организации общественного питания, не имеющих зала обслуживания посетителей.

13.3. Постановка на учет в налоговой инспекции

Порядок постановки на учет плательщиков ЕНВД установлен Приказом МНС России от 19.12.2002 г. № БГ-3-09/722.

Сначала индивидуальный предприниматель пишет заявление по форме, установленной Приказом № БГ-3-09/722.

К заявлению организация должна приложить нотариально заверенные копии следующих документов: свидетельства о постановке юридического лица на учет в налоговом органе и свидетельства о государственной регистрации юридического лица.

Если же речь идет об индивидуальном предпринимателе, то он должен представить заверенные копии свидетельства о постановке физического лица на учет в налоговом органе, свидетельства о государственной регистрации ПБОЮЛ и документ, удостоверяющий личность (например, паспорт).

Налоговые инспекции выдают уведомления о постановке на учет организации или индивидуального предпринимателя – плательщика ЕНВД по месту осуществления деятельности.

За нарушение срока постановки на учет в налоговой инспекции предусмотрена ответственность, установленная статьей 116 Налогового кодекса РФ. А именно – взыскание штрафа в размере 5000 руб. Если налогоплательщик нарушил срок подачи заявления на более чем 90 дней, он может быть привлечен к налоговой ответственности в виде штрафа в размере 10 000 руб.

Следует отметить, что налоговая ответственность предусмотрена не только за несвоевременную постановку на налоговый учет, но и за уклонение от постановки на учет в налоговом органе. В соответствии с пунктом 1 статьи 117 Налогового кодекса РФ за ведение деятельности без постановки на учет фирму (предпринимателя) оштрафуют в размере 10 процентов от доходов, полученных в результате такой деятельности, но не менее 20 000 руб. А если такая деятельность осуществляется более трех месяцев, то санкции составят 20 процентов доходов.

Если налогоплательщик прекращает вести деятельность, подлежащую обложению ЕНВД, то он должен представить заявление о снятии с учета. Заявление подается в свободной форме, в нем указывается дата прекращения деятельности. К документу прилагается уведомление, ранее выданное налоговыми органами.

13.4. Порядок расчета единого налога на вмененный доход

Налоговой базой для исчисления суммы единого налога признается величина вмененного дохода. Рассчитывают ее, исходя из установленных пунктом 3 статьи 346.29 Налогового кодекса РФ значений базовой доходности и физического показателя, а также значений корректирующих коэффициентов K_1 и K_2 .

При расчете налоговой базы используется следующая формула:

$$\text{ВД} = (\text{БД} \times (\text{N1} + \text{N2} + \text{N3}) \times \text{K}_1 \times \text{K}_2),$$

- где ВД – величина вмененного дохода;
БД – значение базовой доходности в месяц по определенному виду предпринимательской деятельности;
N1, N2, N3 – физические показатели, характеризующие данный вид деятельности, в каждом месяце налогового периода;
K₁, K₂, – корректирующие коэффициенты базовой доходности.

Если в течение квартала величина физического показателя меняется, плательщик ЕНВД учитывает это изменение с начала того месяца, в котором оно произошло.

Определив размер вмененного дохода, организация (предприниматель) умножает его на ставку единого налога. Она равна 15 процентам (ст. 346.31 Налогового кодекса РФ).

$$\text{ЕН} = \text{ВД} \times 15\%,$$

- где ВД – вмененный доход за налоговый период;
ЕН – сумма единого налога.

Рассмотрим, что представляют собой базовая доходность, физические показатели, а также корректирующие коэффициенты базовой доходности для расчета единого налога на вмененный доход.

Для каждого вида предпринимательской деятельности, переводимой на ЕНВД, действует своя величина базовой доходности. Установлены они в пункте 3 статьи 346.29 Налогового кодекса РФ. Обращаем ваше внимание: базовая доходность является постоянной величиной, то есть ее не могут изменять на уровне муниципалитетов. Здесь важно помнить, что отныне не играет роли тот факт, что какой-то период налогоплательщик не осуществлял деятельность. То есть коэффициент K₂ тут не поможет. А K₁ на 2009 год составит 1,148.

Физические показатели, которые характеризуют определенный вид предпринимательской деятельности, и базовая доходность приведены в таблице 2.

Таблица 2

**Физические показатели и базовая доходность
по видам предпринимательской деятельности**

Виды предпринимательской деятельности	Физические показатели	Базовая доходность в месяц (рублей)
1	2	3
Оказание бытовых услуг	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	7500
Оказание ветеринарных услуг	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	7500
Оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	12 000
Оказание услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках	Площадь стоянки (в квадратных метрах)	50
Оказание автотранспортных услуг по перевозке грузов	Количество автотранспортных средств, используемых для перевозки грузов	6000
Оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров	Посадочное место	1500
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, имеющей торговые залы	Площадь торгового зала (в квадратных метрах)	1800
Розничная торговля, осуществляемая в объектах стационарной торговой сети, а также в объектах нестационарной торговой сети, площадь торгового места в которых не превышает 5 квадратных метров	Торговое место	9000
Розничная торговля, осуществляемая в объектах стационарной торговой сети, а также в объектах нестационарной торговой сети, площадь торгового места в которых превышает 5 квадратных метров	Площадь торгового места в квадратных метрах	1800

1	2	3
Разносная (развозная) торговля (за исключением торговли под-акцизными товарами, лекарст-венными препаратами, изделия-ми из драгоценных камней, ору-жием и патронами к нему, мехо-выми изделиями и технически сложными товарами бытового назначения)	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	4500
Оказание услуг общественного питания через объекты органи-зации общественного питания, имеющие залы обслуживания посетителей	Площадь зала обслужива-ния посетителей (в квадратных метрах)	1000
Оказание услуг общественного питания через объекты органи-зации общественного питания, не имеющие залов обслужива-ния посетителей	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	4500
Распространение и (или) размещение наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, за исключением наружной рекламы с автоматической сменой изображения	Площадь информацион-ного поля наружной рек-ламы с любым способом нанесения изображения, кроме наружной рекламы с автоматической сменой изображения (в квадратных метрах)	3000
Распространение и (или) раз-мещение наружной рекламы с автоматической сменой изображения	Площадь информацион-ного поля экспонирующей поверхности (в квадратных метрах)	4000
Распространение и (или) размещение наружной рекламы посредством электронных табло	Площадь информацион-ного поля электронных табло наружной рекламы (в квадратных метрах)	5000
Распространение и (или) размещение рекламы на автобусах любых типов, трамваях, троллейбусах, легковых и грузовых автомобилях, прицепах, полуприцепах и прицепах-ропусках, речных судах	Количество автобусов любых типов, трамваев, троллейбусов, автомоби-лей легковых и грузовых прицепов, полуприцепов и прицепов-ропусков, реч-ных судов, используемых для распространения и (или) размещения рекламы	10 000
Оказание услуг по временному размещению и проживанию	Площадь спального поме-щения (в квадратных метрах)	1000

1	2	3
<p>Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, объектов нестационарной торговой сети (прилавков, палаток, ларьков, контейнеров, боксов и других объектов), а также объектов организации общественного питания, не имеющих залов обслуживания посетителей, в которых площадь одного торгового места, объекта нестационарной торговой сети или объекта организации общественного питания не превышает 5 квадратных метров</p>	<p>Количество торговых мест, переданных во временное владение и (или) в пользование другим хозяйствующим субъектам</p>	<p>6000</p>
<p>Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, объектов нестационарной торговой сети (прилавков, палаток, ларьков, контейнеров, боксов и других объектов), а также объектов организации общественного питания, не имеющих залов обслуживания посетителей, в которых площадь одного торгового места, объекта нестационарной торговой сети или объекта организации общественного питания превышает 5 квадратных метров</p>	<p>Площадь торговых мест, переданных во временное владение и (или) в пользование другим хозяйствующим субъектам (в квадратных метрах)</p>	<p>1200</p>
<p>Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков площадью, не превышающей 10 квадратных метров, для организации торговых мест в стационарной торговой сети, а также для размещения объектов нестационарной торговой</p>	<p>Количество земельных участков, переданных во временное владение и (или) в пользование</p>	<p>5000</p>

1	2	3
сети (прилавков, палаток, ларьков, контейнеров, боксов и других объектов) и объектов организации общественного питания, не имеющих залов обслуживания посетителей		
Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков площадью, превышающей 10 квадратных метров, для организации торговых мест в стационарной торговой сети, а также для размещения объектов нестационарной торговой сети (прилавков, палаток, ларьков, контейнеров, боксов и других объектов) и объектов организации общественного питания, не имеющих залов обслуживания посетителей	Площадь земельных участков, переданных во временное владение и (или) в пользование (в квадратных метрах)	1000

Количество работников

Физический показатель определяется как количество всех сотрудников, в том числе работающих по совместительству, договорам подряда и другим договорам гражданско-правового характера (ст. 346.27 Налогового кодекса РФ).

Сложности при расчете среднесписочной численности могут возникнуть, если налогоплательщик осуществляет деятельность, облагаемую и не облагаемую ЕНВД.

В Письме Минфина России от 18 февраля 2005 г. № 03-06-05-04/39 указано, что расчет среднесписочной численности в этом случае ведется следующим образом. По мнению чиновников, численность работников управленческого персонала надо распределять пропорционально среднесписочной (средней) численности сотрудников, занятых в каждом из видов деятельности.

ПРИМЕР

Среднесписочная численность работников у предпринимателя составляет 20 человек. Из них управленческий аппарат состоит из 4 человек, работники, занятые в розничной торговле, – 10 человек, работники, оказывающие услуги по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств, – 6 человек. Соответственно среднесписочная численность сотрудников без учета управленческого аппарата составляет 16 человек.

Физический показатель «количество работников, включая индивидуального предпринимателя» определяется как отношение численности работников управленческого аппарата к численности работников без учета управленческого аппарата, умноженное на количество работников, оказывающих услуги по комплексному обслуживанию автомобилей. При этом полученный результат прибавляется к численности работников, оказывающих услуги по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств:

$$(4 \text{ чел.} : 16 \text{ чел.} \times 6 \text{ чел.}) + 6 \text{ чел.} = 7,5 \text{ чел.}$$

Таким образом, величина физического показателя, характеризующего деятельность по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств, определена в размере 7,5 чел.

При этом обращаем внимание на Письмо Минфина России от 10.01.2006 г. № 03-11-04/3/1, в котором чиновники напоминают, что при составлении налоговой декларации по ЕНВД все количественные показатели указываются в целых единицах. Значения показателей менее 0,5 единицы отбрасываются, а 0,5 единицы и более округляются до целой единицы. Это правило распространяется и на величину средней численности работников, которую следует определить в соответствии с порядком, установленным Постановлением Росстата от 20.11.2006 г.

Так, применительно к рассматриваемому примеру среднесписочную численность работников организации в налоговой декларации следует округлить до 8 человек.

Площадь торгового зала

В соответствии со статьей 346.27 Налогового кодекса РФ под площадью торгового зала понимается часть магазина, павильона (открытой площадки), занятая оборудованием, предназначенным для выкладки, демонстрации товаров, проведения денежных расчетов и обслуживания покупателей, площадь контрольно-кассовых узлов и кассовых кабин, площадь рабочих мест обслуживающего персонала, а также площадь проходов для покупателей. К площади торгового зала относится также арендуемая часть площади торгового зала.

Площадь подсобных, административно-бытовых помещений, а также помещений для приема, хранения товаров и подготовки их к продаже, в которых не производится обслуживание покупателей, не относится к площади торгового зала.

Площади складских, офисных, подсобных и иных, не предназначенных для ведения розничной торговли и оказания услуг покупателям помещений объекта стационарной торговой сети, имеющего торговый зал, учитываются налогоплательщиком при исчислении налоговой базы по ЕНВД только в том случае, если такие помещения им фактически используются для указанных выше целей.

При этом в целях главы 26.3 Налогового кодекса РФ площадь названных помещений в каждом объекте стационарной торговой сети, имеющем торговый зал, не должна превышать 150 кв. м.

Налогоплательщики, осуществляющие розничную торговлю одновременно через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы площадью до 150 кв. м, и через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы площадью свыше 150 кв. м, подлежат переводу на систему налогообложения в виде ЕНВД только в отношении розничной торговли, осуществляемой ими через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы площадью до 150 кв. м.

Доходы, полученные такими налогоплательщиками от осуществления розничной торговли через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы площадью свыше 150 кв. м, подлежат налогообложению в общеустановленном порядке либо в порядке и на условиях, предусмотрен-

ных главой 26.2 Налогового кодекса РФ, на основе данных раздельного учета доходов и расходов.

Площадь торгового зала (зала обслуживания посетителей) определяется на основе правоустанавливающих и инвентаризационных документов, в соответствии со статьей 346.27 Налогового кодекса РФ.

К таким документам относятся любые имеющиеся у налогоплательщика на объект стационарной торговой сети (стационарный объект организации общественного питания) документы, содержащие необходимую информацию о назначении, конструктивных особенностях и планировке помещений такого объекта, а также информацию, подтверждающую право пользования данным объектом (договор купли-продажи нежилого помещения, технический паспорт на нежилое помещение, планы, схемы, экспликации, договор аренды (субаренды) нежилого помещения или его части (частей), разрешение на ведение розничной торговли (оказание услуг общественного питания) на открытой площадке и т.п.).

В связи с этим фактическое использование налогоплательщиком для ведения розничной торговли части торговой площади (до 150 кв. м) объекта стационарной торговой сети от указанной в инвентаризационных и правоустанавливающих документах на этот объект не может служить основанием для применения им в отношении осуществляемой деятельности системы налогообложения в виде ЕНВД.

Вместе с тем следует иметь в виду, что согласно статье 606 Гражданского кодекса РФ по договору аренды (имущественного найма) арендодатель (наймодатель) обязуется предоставить арендатору (нанимателю) имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.

При этом надо отметить, что договор аренды является одним из видов гражданско-правовых обязательств (сделок), порядок и условия заключения которых регулируются нормами гражданского законодательства, которое в соответствии со статьей 1 Гражданского кодекса РФ основывается на признании равенства участников регулируемых им отношений, неприкосновенности собственности, свободы договора, недопустимости произвольного вмешательства кого-либо в част-

ные дела, необходимости беспрепятственного осуществления гражданских прав, обеспечения восстановления нарушенных прав, их судебной защиты.

При заключении договора аренды части торговой площади объекта стационарной торговой сети стороны вправе самостоятельно определять предмет и условия договора, в том числе и размер передаваемой в аренду торговой площади, за которую арендатор (наниматель) вносит арендную плату и которая им учитывается при исчислении налоговой базы по единому налогу на вмененный доход.

Поэтому если налогоплательщиком для ведения розничной торговли арендована часть торгового зала объекта стационарной торговой сети площадью до 150 кв. м, используемым им для осуществления данной деятельности объектом организации розничной торговли признается арендованная часть торгового зала, а правоустанавливающим документом на данный объект – заключенный с арендодателем договор аренды.

При этом, если иное не предусмотрено условиями данной сделки, исчисление налоговой базы по ЕНВД осуществляется налогоплательщиком с использованием физического показателя базовой доходности «площадь торгового зала», величина которого определяется в соответствии с условиями договора аренды.

В случае, если арендованная площадь (часть площади) торгового зала объекта стационарной торговой сети используется налогоплательщиком не только для ведения розничной торговли, но и для осуществления иных видов предпринимательской деятельности (в том числе не подпадающих под действие системы налогообложения в виде ЕНВД) и при этом данная площадь (часть площади) торгового зала им конструктивно не разделена для ведения каждого из таких видов предпринимательской деятельности либо разделена, но это не отражено в правоустанавливающих (инвентаризационных) документах, то при определении величины физического показателя базовой доходности налогоплательщиком должна учитываться вся арендованная им площадь (часть площади) торгового зала.

Как уже отмечалось выше, функциональное (пропорциональное) деление арендованной площади торгового зала в этом случае не производится.

Налогоплательщиком-арендодателем, осуществляющим розничную торговлю, при исчислении налоговой базы по ЕНВД величина физического показателя базовой доходности «площадь торгового зала» определяется как разница между площадью торгового зала, указанной в правоустанавливающих и инвентаризационных документах на принадлежащий ему (арендованный им) объект стационарной торговой сети, и площадью торгового зала, переданной им на основе договоров аренды (субаренды) во временное владение и (или) использование другим хозяйствующим субъектам.

Также следует иметь в виду, что наличие у налогоплательщика-арендатора (субарендатора) нескольких договоров аренды (субаренды) торговых площадей в одном объекте стационарной торговой сети, имеющем торговый зал (торговые залы), является для него основанием для учета таких площадей при исчислении налоговой базы по ЕНВД отдельно по каждому арендованному им месту (арендованной им части площади торгового зала) в данном объекте. Суммарный учет арендованных торговых площадей в этом случае им не производится.

При осуществлении налогоплательщиком розничной торговли через принадлежащий ему (арендованный им) объект стационарной торговой сети, имеющий несколько обособленных торговых залов (в том числе расположенных на разных этажах этого объекта), учет торговой площади для целей исчисления налоговой базы производится по совокупности всех торговых площадей, используемых налогоплательщиком для ведения розничной торговли и оказания услуг покупателям.

Если налогоплательщик осуществляет розничную торговлю товарами на арендованной им части торгового зала магазина через размещенную на ней легко возводимую сборно-разборную конструкцию, рассчитанную на одно торговое место, имеющую витрину (прилавок) для выкладки (демонстрации) образцов реализуемых товаров и не предусматривающую непосредственного доступа покупателей к товарам внутри этой конструкции, то фактически розничная торговля данным налогоплательщиком осуществляется не через арендованную им часть торгового зала магазина, а через размещенный на ней объект организации розничной торговли, соответ-

ствующий установленному главой 26.3 Налогового кодекса РФ понятию палатки, которая для целей применения системы налогообложения в виде ЕНВД признается объектом нестационарной торговой сети.

При таких обстоятельствах данный налогоплательщик (вне зависимости от условий заключенного им договора аренды (субаренды) торговой площади) вправе при исчислении налоговой базы по ЕНВД использовать физический показатель базовой доходности «торговое место».

Площадь стоянки

Согласно статье 346.29 Налогового кодекса РФ при определении налоговой базы в отношении услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках в качестве физического показателя используется площадь стоянки. При этом статья 346.27 Налогового кодекса РФ определяет платные стоянки как площади (в том числе открытые и закрытые площадки), используемые в качестве мест для оказания платных услуг по хранению транспортных средств. Тем не менее, специалисты Минфина России считают, что единый налог надо рассчитывать исходя из всей площади стоянки. То есть следует учитывать проезды, повороты, разворотные площадки и т.д. Базовая доходность для этого вида деятельности составляет 50 руб. в месяц за 1 кв. м площади стоянки.

Количество торговых мест

Торговое место – место, используемое для совершения сделок купли-продажи (ст. 346.27 Налогового кодекса РФ). Величина этого физического показателя определяется на основании первичных документов, которые подтверждают право организации на использование торговых мест (договоры аренды или субаренды, разрешения на торговлю на открытой площадке и т.п.).

В соответствии с нормами гражданского законодательства при заключении договора аренды стороны вправе самостоятельно определять объект и условия такого договора (в том числе и количество арендуемых по договору торговых мест). По мнению сотрудников ФНС, наличие у плательщика ЕНВД нескольких договоров аренды либо использование им

по одному договору нескольких торговых мест является основанием для исчисления единого налога по каждому арендованному торговому месту.

Однако, если торговлю в нескольких торговых точках осуществляет один продавец, то торговые места в целях исчисления ЕНВД следует рассматривать как одно торговое место. Данная точка зрения подтверждается и Письмом Минфина России от 21 апреля 2004 г. № 04-05-12/22. В этом письме финансисты рекомендуют при рассмотрении понятия «торговое место» руководствоваться позицией ФАС Центрального округа, изложенной в Постановлении от 22 июня 2001 г. № 94/АП. Согласно этому Постановлению, обязанность по уплате единого налога за каждое место дислокации продавца не возникает, если налогоплательщик не использует наемную рабочую силу, позволяющую вести торговлю одновременно в двух местах.

ПРИМЕР

Предприниматель, торгующий товарами в розницу, арендует на территории рынка три торговых места. Эти торговые места являются, по сути, одним торговым местом, так как:

- они арендуются одним предпринимателем;
- товары реализует один продавец, с одними весами;
- ассортимент реализуемых товаров един.

Однако договором аренды предусмотрена аренда трех торговых мест. Несмотря на это, поскольку торговлю осуществляет один продавец, ЕНВД следует исчислять с одного торгового места, а не с трех.

Количество транспортных средств

Статьей 346.27 Налогового кодекса РФ определено понятие транспортных средств – это автотранспортные средства, предназначенные для перевозки по дорогам пассажиров и грузов (автобусы любых типов, легковые и грузовые автомобили). К транспортным средствам не относятся прицепы, полуприцепы и прицепы-ропуски.

Для расчета суммы ЕНВД нужно выяснить число автомобилей, фактически используемых для перевозок. Их количество может быть меньше количества стоящих на балансе или арендуемых (Письмо МНС России от 7 мая 2004 г. № 22-1-14/846@).

При этом для перевода на спецрежим форма оплаты услуг перевозки (наличная, безналичная) не имеет значения (Письмо УМНС России по Московской области от 23 марта 2004 г. № 04-27/06244).

Обращаем внимание на Письмо МНС России от 7 сентября 2004 г. № 03-06-05-04/16. По мнению чиновников, если в договоре стоимость услуг по доставке товаров специально не указана, спецрежим применять не требуется. В этом случае считается, что фирма не оказывает автотранспортных услуг. Но стоит выделить их сумму отдельной строкой – и налог придется заплатить. Заметим, что ранее чиновники придерживались несколько иной точки зрения. Например, в Письме УМНС России по Санкт-Петербургу от 19 марта 2001 г. № 06-08/5456, отвечая на вопрос, подпадают ли под ЕНВД услуги экскурсионных автобусов, налоговики сообщили следующее. Закон Санкт-Петербурга от 27 ноября 2000 г. № 641-70 о ЕНВД при определении вида деятельности организации предписывает обращаться к Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности, продукции и услуг ОК 004-93 (утвержденному Постановлением Госстандарта России от 6 августа 1993 г. № 17). Поэтому если по Классификатору фирма занимается транспортными перевозками, нужно применять специальный режим налогообложения. При этом организация должна иметь соответствующий код статистики. А вот если ее основная деятельность – проведение экскурсий и по ОК 004-93 она относится к туризму, то о ЕНВД можно не вспоминать.

Рассмотрим другой документ. В Методических рекомендациях по ЕНВД (утверждены приказом МНС от 10 декабря 2002 г. № БГ-3-22/707), которые теперь отменены, налоговики перечислили коды из Общероссийского классификатора услуг населению ОК 002-93 (утвержден Постановлением Госстандарта России от 28 июня 1993 г. № 163) для каждого вида деятельности, подпадающего под «вмененку». Затем эти

коды переключались в Письмо МНС России от 27 февраля 2004 г. № СА-14-22/24дсп, заменившее устаревшую «методичку».

Значит, по мнению налоговиков, виды деятельности, переводимые на ЕНВД, определяются по классификаторам Госстандарта России.

Данная позиция противоречит нормам законодательства. Например, статья 346.27 Налогового кодекса РФ говорит о том, что использовать Классификатор следует только организациям, оказывающим бытовые услуги населению.

Отметим, что суды также опровергли мнение инспекторов. Например, ФАС Волго-Вятского округа в Постановлении от 14 мая 2002 г. № 226/5К определил, что классификаторы не относятся к сфере налогового законодательства и поэтому не могут регулировать вопросы уплаты налогов.

Между тем Налоговый кодекс не содержит такого определения, как «автотранспортные услуги». Значит, нужно обратиться к гражданскому законодательству (п. 1 ст. 11 Налогового кодекса РФ). Перевозке посвящена глава 40 Гражданского кодекса РФ. Фирмы транспортируют товары на основе заключенных договоров (ст. 784 Гражданского кодекса РФ), в которых перевозчик обязуется доставить груз в пункт назначения, а отправитель – заплатить за перевозку (ст. 785 Гражданского кодекса РФ). Поэтому только в случае, если организация занимается перевозкой с заключением договоров, соответствующих главе 40 Гражданского кодекса РФ, она может быть привлечена к уплате ЕНВД.

Оптовые поставки продукции регулирует глава 30 Гражданского кодекса РФ. Статья 510 Гражданского кодекса РФ говорит о том, что для доставки товаров покупателю может быть применен транспорт, указанный в договоре. Поэтому для поставщика доставка не является отдельным видом предпринимательской деятельности, на основании пункта 1 статьи 2 Гражданского кодекса РФ, поскольку она связана с исполнением обязанностей по поставке, и отдельный договор перевозки стороны не заключали.

Так что, если фирма или коммерсант доставляют продукцию покупателям собственным транспортом, переходить на ЕНВД по такой деятельности не нужно. При этом не имеет

значения, выделили стороны в договоре цену перевозки отдельной строкой или включили в стоимость товара.

Площадь информационного поля

Не облагается ЕНВД размещаемая на вывесках информация об изготовителе, исполнителе или продавце – фирменное наименование организации, место ее нахождения, режим работы и т.п. Дело в том, что статья 9 Закона РФ от 7 февраля 1992 г. № 2300-1 «О защите прав потребителей» устанавливает обязанность указанных лиц доводить данную информацию до сведения потребителей. Исходя из этого, такая информация не является рекламой. Следовательно, ее размещение на вывесках не подпадает под действие системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход. В аналогичном порядке рассматривается и информация учреждений культуры, образования и здравоохранения, размещаемая этими учреждениями на принадлежащих им стационарных технических средствах и объектах недвижимого имущества.

Согласно статье 346.27 Налогового кодекса РФ под физическим показателем базовой доходности «площадь информационного поля наружной рекламы» с любым способом нанесения изображения, за исключением наружной рекламы с автоматической сменой изображения понимается площадь нанесенного изображения, а под физическим показателем базовой доходности «площадь информационного поля электронных табло наружной рекламы» – площадь светоизлучающей поверхности.

Площадь информационного поля наружной рекламы с автоматической сменой изображения – площадь экспонирующей поверхности.

Что касается распространения рекламы на транспортных средствах, то согласно статье 346.27 Налогового кодекса РФ под этой деятельностью понимается деятельность организаций или индивидуальных предпринимателей по доведению до потребителей рекламной информации, предназначенной для неопределенного круга лиц и рассчитанной на визуальное восприятие, путем размещения рекламы на крышах, боковых поверхностях кузовов указанных объектов, а также установки на них рекламных щитов, табличек, электронных табло и иных средств рекламы.

Площадь зала обслуживания

Под ней понимается площадь специально оборудованных помещений (открытых площадок) объекта организации общественного питания, предназначенных для потребления готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и (или) покупных товаров, а также для проведения досуга, определяемая на основании инвентаризационных и правоустанавливающих документов.

Отметим, что Налоговый кодекс РФ называет теперь и перечень документов, на основании которых определяется площадь зала обслуживания посетителей. В частности, к инвентаризационным и правоустанавливающим документам относятся любые документы на объект стационарной торговой сети (организации общественного питания), содержащие необходимую информацию о назначении, конструктивных особенностях и планировке помещений такого объекта, а также информацию, подтверждающую право пользования данным объектом (договор купли-продажи нежилого помещения, технический паспорт на нежилое помещение, планы, схемы, экспликация, договор аренды (субаренды) нежилого помещения или его части (частей), разрешение на право обслуживания посетителей на открытой площадке и другие документы).

Согласно пункту 4 статьи 346.29 Налогового кодекса РФ для расчета величины вмененного дохода базовая доходность корректируется (умножается) на соответствующие коэффициенты.

Ранее таких коэффициентов было три, однако с 1 января 2006 года коэффициент, учитывающий стоимость земельных участков в районе осуществления деятельности, облагаемой ЕНВД, отменен. Следовательно, осталось лишь два поправочных коэффициента – K_1 и K_2 .

Понятия этих коэффициентов даны в статье 346.27 Налогового кодекса РФ:

K_1 – устанавливаемый на календарный год коэффициент-дефлятор, учитывающий изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации в предшествующем периоде. Коэффициент-дефлятор определяется и подлежит официальному опубликованию в порядке, установленном Правительством Российской Федерации. Он со-

ставляет 1,148 в 2009 г. (Приказ Минэкономразвития России от 12.11.2008 г. № 392).

K_2 – корректирующий коэффициент базовой доходности, учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности, в том числе ассортимент товаров (работ, услуг), сезонность, режим работы, фактический период времени осуществления деятельности, величину доходов, особенности места ведения предпринимательской деятельности, площадь информационного поля электронных табло, площадь информационного поля наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, площадь информационного поля наружной рекламы с автоматической сменой изображения, количество автобусов любых типов, трамваев, троллейбусов, легковых и грузовых автомобилей, прицепов, полуприцепов и прицепов-ропусков, речных судов, используемых для распространения и (или) размещения рекламы, и иные особенности.

В целях учета фактического периода времени осуществления предпринимательской деятельности значение корректирующего коэффициента K_2 определяется как отношение количества календарных дней ведения предпринимательской деятельности в течение календарного месяца налогового периода к количеству календарных дней в календарном месяце налогового периода.

Иными словами, эта формулировка означает следующее: при определении налоговой базы организация или предприниматель должны разделить значение коэффициента K_2 на количество календарных дней в месяце и умножить на количество фактических дней ведения предпринимательской деятельности в нем.

Согласно пункту 7 статьи 346.29 Налогового кодекса РФ значения корректирующего коэффициента K_2 определяются для всех категорий налогоплательщиков представительными органами муниципальных районов, городских округов, законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга на календарный год и могут быть установлены в пределах от 0,005 до 1 включительно.

Рассчитанная за налоговый период величина ЕНВД может быть уменьшена на суммы, предусмотренные пунктом 2 статьи 346.32 Налогового кодекса РФ. А именно:

- страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, уплаченные за этот же период времени. Это касается пенсионных взносов только по тем работникам, которые заняты в сферах деятельности, облагаемых ЕНВД. Если речь идет об индивидуальных предпринимателях, то они уменьшают ЕНВД еще и на сумму обязательного фиксированного платежа в Пенсионный Фонд РФ (ПФР), уплаченного за себя;

- выплаченные за счет средств работодателя пособия по временной нетрудоспособности.

Вмененный налог не мог уменьшаться на пенсионные взносы более чем на 50 процентов, с учетом выплаченных пособий по временной нетрудоспособности. Иными словами сумма пенсионных взносов и больничных, которые фирма может взять в расчет при исчислении ЕНВД, не должна превышать половины налога.

В отношении пособий по временной нетрудоспособности следует обратить внимание на следующее. Такие пособия выплачиваются за счет двух источников:

- средств Фонда социального страхования Российской Федерации (ФСС РФ) в размере, не превышающем 1 МРОТ в месяц;

- средств работодателей в размере, превышающем 1 МРОТ в месяц.

Как мы уже говорили, данный порядок предусмотрен статьей 2 Закона № 190-ФЗ. Причем статья 3 Закона № 190-ФЗ предоставляет работодателям право добровольно уплачивать в ФСС РФ страховые взносы в размере 3% от суммы вознаграждений сотрудникам. В этом случае выплата пособий по временной нетрудоспособности будет осуществляться полностью за счет средств ФСС РФ. Аналогичный порядок действует и в отношении индивидуальных предпринимателей. Они могут уплачивать добровольные страховые взносы на случай собственной временной нетрудоспособности в размере 3,5% от суммы своих доходов.

ПРИМЕР

Предприниматель оказывает услуги общественного питания в кафе с площадью зала обслуживания посетителей 50 кв. м. У него работают три официанта, повар, мойщик посуды, уборщица и администратор. За I квартал 2008 года сумма фонда оплаты труда наемным работникам составила 120 000 руб.

Допустим, что с них начислены и уплачены пенсионные взносы в сумме 13 800 руб.

Рассчитаем сумму вмененного дохода за I квартал.

Корректирующий коэффициент K_1 равен единице; K_2 равен 1,132.

Базовая доходность в месяц на один квадратный метр зала обслуживания по данному виду деятельности составляет 1000 руб. Таким образом, налоговая база за три месяца равна:

$(1000 \text{ руб.} \times (50 \text{ кв. м} + 50 \text{ кв. м} + 50 \text{ кв. м}) \times 1 \times 1,132) = 169\,800 \text{ руб.}$

Сумма ЕНВД, исчисленная за II квартал, составит:

$169\,800 \text{ руб.} \times 15\% = 25\,470 \text{ руб.}$

Эту сумму можно уменьшить на уплаченные во II квартале пенсионные взносы и больничные, но не более чем на половину первоначально исчисленной суммы налога:

$25\,470 \text{ руб.} \times 50\% = 12\,735 \text{ руб.}$

Фактически уплаченная организацией сумма страховых пенсионных взносов и больничных за II квартал составила 13 800 руб., то есть превысила рассчитанную выше нормативную величину. Таким образом, не зачтенными в этом квартале останутся 1065 руб. (13 800 руб. – 12 735 руб.).

При этом следует иметь в виду, что эту незачтенную сумму уже нельзя будет зачесть в дальнейшем при расчете налога за III или IV квартал 2008 года. Ведь Налоговый кодекс РФ предоставляет вычет только на суммы взносов, уплаченных именно в том квартале, за который производится расчет ЕНВД.

Таким образом, итоговая сумма ЕНВД, подлежащая уплате за II квартал 2008 года, составит:

$25\,470 \text{ руб.} - 12\,735 \text{ руб.} = 12\,735 \text{ руб.}$

Обратите внимание: «вмененщики» уменьшают единый налог на сумму именно уплаченных пенсионных взносов. Это предусмотрено статьей 346.32 Налогового кодекса РФ: налог уменьшается только на сумму отчислений в ПФР, уплаченных за тот же период, за который рассчитывается налог. Поэтому если взносы только начислены, но не уплачены, их нельзя брать в зачет.

Может возникнуть и обратная ситуация: сумма перечислений окажется больше, чем начисленные пенсионные платежи. Однако это не поможет налогоплательщику дополнительно уменьшить ЕНВД. Сколько бы взносов в ПФР он ни перечислил, единый налог можно уменьшить лишь на сумму, уплаченную в пределах начислений на зарплату работникам.

При этом возникает вопрос, что считать отчислениями в ПФР, перечисленными за тот же период, за который уплачивается налог?

По мнению налоговиков, это пенсионные взносы, перечисленные до 15 числа месяца, следующего за отчетным, относятся к отчетному периоду. То есть до законодательно установленного срока уплаты пенсионных взносов, начисленных с оплаты труда наемных работников. Если же «вмененщик» подал декларацию по ЕНВД раньше, чем заплатил в ПФР, то он отразит в ней только те платежи, которые успел перечислить. После уплаты взносов плательщик ЕНВД может подать уточненную декларацию, где уменьшит сумму налога на величину уплаченных взносов.

Как мы уже отмечали выше, налоговым периодом по ЕНВД является квартал (ст. 346.30 Налогового кодекса РФ). То есть платить налог нужно ежеквартально. В соответствии с пунктом 1 статьи 346.32 Налогового кодекса РФ заплатить ЕНВД по итогам налогового периода надо не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом. Какое-либо уменьшение суммы налога при его уплате авансом сразу за несколько налоговых периодов в главе 26.3 Налогового кодекса РФ не предусмотрено.

13.5. Налоговый и бухгалтерский учет

Согласно пункту 5 статьи 346.26 Налогового кодекса РФ, плательщики единого налога на вмененный доход должны соблюдать общие правила ведения расчетных и кассовых операций. Учитывают кассовые операции в соответствии с Порядком ведения кассовых операций в Российской Федерации, утвержденным Решением Совета директоров Центрального банка РФ от 22 сентября 1993 г. № 40.

При осуществлении расчетов наличными деньгами организации должны иметь контрольно-кассовую технику (ККТ) и вести кассовую книгу по установленной форме. Также у фирм существует обязанность сдавать в банк всю денежную наличность сверх лимитов, которые устанавливают кредитные учреждения, в порядке и сроки, согласованные с обслуживающими банками.

Хранение наличных денег сверх лимитов в кассе возможно только для оплаты труда (выплаты пособий по социальному страхованию и стипендий) не свыше трех рабочих дней.

Для оформления кассовых операций используются типовые межведомственные формы первичной учетной документации для предприятий и организаций, которые утверждаются Госкомстатом России по согласованию с Центральным банком РФ и Минфином России.

ККТ (контрольно-кассовые машины, оснащенные фискальной памятью, электронно-вычислительные машины, в том числе персональные, программно-технические комплексы) обязательно должны применяться организациями и индивидуальными предпринимателями при наличных денежных расчетах, а также расчетах с использованием платежных карт в случаях продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг.

Обратите внимание: старый Закон РФ от 18 июня 1993 года № 5215-1 «О применении контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением» требовал, чтобы кассовые аппараты использовали только при расчетах с населением. Федеральный закон от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с ис-

пользованием платежных карт» (далее – Закон № 54-ФЗ) признает обязательным применение ККТ при наличных расчетах или расчетах с использованием платежных карт между всеми субъектами. В том числе и между организациями, между организациями и индивидуальными предпринимателями, а также между предпринимателями.

Оказывая услуги населению, можно рассчитывать и без применения ККТ. Но только при условии выдачи бланков строгой отчетности, приравненных к кассовым чекам.

Для определенных видов деятельности в силу их специфики или особенностей местонахождения разрешено не применять контрольно-кассовую технику. К таким видам деятельности относится продажа газет и журналов, лотерейных билетов, торговля на рынках и др. Весь перечень приведен в пункте 3 статьи 2 Закона № 54-ФЗ.

Фирмы, совмещающие «вмененную» и «общережимную» деятельность, ведут отдельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций.

Индивидуальные предприниматели, осуществляющие наряду с деятельностью, переведенной на уплату единого налога, иную деятельность, ведут отдельный учет доходов и расходов, имущества и обязательств. Напомним, что в настоящее время ПБОЮЛ, применяющие общий режим налогообложения, учитывают доходы и расходы на основании Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей, утвержденного Приказом Минфина России и МНС России от 13 августа 2002 г. № 86н/БГ-3-04/430.

Организации, переведенные на уплату ЕНВД, сдают в налоговые инспекции сводный баланс, включающий в себя отражение всех хозяйственных операций, произведенных за соответствующий отчетный период. А Отчет о прибылях и убытках (форма № 2) целесообразно представлять отдельно по видам деятельности, облагаемым и не облагаемым ЕНВД.

Индивидуальные предприниматели представляют в налоговые органы декларацию о доходах, полученных за налоговый период, без учета показателей по деятельности, переведенной на уплату единого налога.

Как организовать раздельный учет

Методы ведения раздельного учета доходов, расходов и имущества в настоящее время нормативно не установлены. Поэтому организации и индивидуальные предприниматели определяют их самостоятельно. Целесообразно порядок ведения раздельного учета закрепить в учетной политике организации, а индивидуальному предпринимателю оформить внутренний документ в произвольной форме.

Вообще система раздельного учета подразумевает, что бухгалтер:

1) в каждом составленном им первичном документе описывает хозяйственную операцию таким образом, чтобы ее можно было бы отнести к определенному виду деятельности;

2) к каждому счету, где это необходимо, открывает субсчета, где учитывает операции по видам деятельности.

Вместе с тем у любого предприятия, занимающегося разным бизнесом, есть расходы, которые нельзя однозначно отнести к одному виду деятельности. Возьмем, например, бухгалтера. Он ведет учет всех операций – как облагаемых налогом на вмененный доход, так и не облагаемых. Поэтому его зарплату нельзя включить в расходы конкретного вида деятельности. Такие «общие» расходы нужно учитывать обособленно от других.

Раздельный учет косвенных расходов

Все расходы организации можно разделить на прямые и косвенные. Прямые – это те суммы, которые предприятие тратит на само производство. В частности, это:

- стоимость израсходованных сырья и материалов;
- заработная плата рабочих;
- амортизация основных средств, используемых при производстве продукции.

В бухгалтерском учете прямые расходы учитываются на счетах 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательное производство». Поскольку они связаны с определенным видом деятельности, то проблем с их учетом у бухгалтера, как правило, не возникает.

А вот с косвенными расходами сложнее. Ведь они необходимы для того, чтобы обслуживать и организовывать весь про-

изводственный процесс. И с конкретным видом деятельности такие расходы связать нельзя. Например, косвенными расходами являются: амортизация помещений, расходы на связь, зарплата администрации и бухгалтеров и т.п. В бухгалтерском учете косвенные расходы отражаются на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». И прежде чем списать такие затраты, бухгалтеру нужно распределить их между конкретными видами деятельности.

Как это делать в бухгалтерском учете, нормативными документами не установлено. Поэтому каждая организация должна такой порядок распределения разработать самостоятельно.

Что касается налогового учета, то здесь порядок распределения косвенных расходов прописан в главе 25 Налогового кодекса РФ. Там сказано, что при расчете налога на прибыль подобные затраты нужно распределять пропорционально доле дохода, полученного от каждого вида деятельности, в общей сумме выручки (п. 1 ст. 272 Налогового кодекса РФ). С нашей точки зрения, организациям – плательщикам единого налога именно этой нормой и нужно пользоваться. Ведь по деятельности, которая «вменным» налогом не облагается, они должны платить налог на прибыль. А значит, обязаны выполнять требования, установленные главой 25 Налогового кодекса РФ.

Более того, по таким же правилам можно распределять расходы и в бухучете.

Кстати, это позволит сблизить его с учетом налоговым. Но в любом случае не забудьте: порядок распределения косвенных расходов между видами деятельности прописать в учетной политике: как для бухгалтерского, так и для налогового учета.

Раздельный учет имущества

Правильно разделить имущество на то, которое используется в деятельности, переведенной на ЕНВД, и то, что относится к деятельности, облагаемой «обычными» налогами, в первую очередь необходимо для того, чтобы рассчитать налог на имущество.

Ведь в первом случае данный налог платить не надо, а вот с имущества, используемого в деятельности, не переведенной на спецрежим, это придется делать.

При этом, если налогоплательщик может четко определить, к какому именно виду деятельности относится то или иное имущество, то особых проблем с исчислением налогов у бухгалтера не возникает. Однако зачастую одно и то же имущество используется в деятельности, облагаемой и не облагаемой единым налогом на вмененный доход. Как разделить имущество в этом случае и посчитать налог на имущество?

Разъяснения по этому поводу дал Минфин России в письме от 16 августа 2004 г. № 03-06-05-04/05. Финансовое ведомство пояснило, как исчислять налог на имущество в отношении таких объектов. В этой ситуации стоимость активов, подлежащую обложению налогом на имущество, следует определять исходя из отношения выручки от обычных видов деятельности к общей выручке от реализации продукции (работ, услуг) организации.

Выручкой от реализации является показатель, формируемый в соответствии с требованиями бухгалтерского учета и отражаемый в отчете о прибылях и убытках (форма № 2).

Тем самым внесена ясность в пункт 7 статьи 346.26 Налогового кодекса РФ. Положения этого пункта обязывают налогоплательщиков вести отдельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении деятельности, облагаемой ЕНВД, и деятельности, по которой налоги уплачиваются в ином порядке. Однако каким образом организовать этот учет, в Налоговом кодексе РФ не сказано. А это означает, что организация вправе самостоятельно разработать порядок раздельного учета и закрепить его в учетной политике (см., например, Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 26 ноября 2001 г. по делу № А29-1792/01А и др.).

ПРИМЕР

Предприниматель владеет магазином, который реализует покупные товары. Кроме того, со склада отпускает продукцию собственного производства. Площадь торгового зала магазина 100 кв. метров. Поэтому данный вид деятельности переведен на

ЕНВД. Реализация собственной продукции облагается в обычном порядке. За 6 месяцев 2007 года выручка от реализации покупных товаров составила 130 000 руб., собственной продукции (без учета НДС) – 170 000 руб. Общая выручка, таким образом, равна 300 000 руб.

Среднегодовая стоимость имущества магазина по состоянию на 1 июля 2007 года составляет 100 000 руб. Среднегодовая стоимость основных средств, непосредственно используемых в производстве и реализации готовой продукции, равна 500 000 руб. А среднегодовая стоимость имущества, используемого и в той и в другой деятельности, составляет 700 000 руб.

Общая среднегодовая стоимость основных средств компании, таким образом, равна:

1 300 000 руб. (100 000 + 500 000 + 700 000).

Ставка налога на имущество – 2,2%.

Итак, стоимость «общехозяйственного» имущества, приходящаяся на торговлю покупными товарами, составляет:

303 333 руб. (700 000 × 130 000 : 300 000).

Стоимость этого имущества, относящаяся к реализации продукции собственного производства, составляет:

396 667 руб. (700 000 × 170 000 : 300 000).

Таким образом, для исчисления авансового платежа по налогу на имущество будет приниматься стоимость имущества в размере:

896 667 руб. (500 000 + 396 667).

Сумма авансового платежа по налогу на имущество за 6 месяцев 2008 года составит:

4932 руб. (896 667 руб. × 2,2% : 4).

Указанная сумма отражается в налоговой декларации по итогам отчетного периода, а ее начисление и уплата в бюджет показываются следующими записями:

ДЕБЕТ 91 субсчет «Прочие расходы»

КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на имущество»

– 4932 руб. – начислена сумма авансового платежа по налогу на имущество;

**ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты по налогу на имущество»
КРЕДИТ 51**

– 4932 руб. – перечислена в бюджет сумма авансового платежа по налогу на имущество.

Аналогичным образом следует вести отдельный учет и для целей исчисления других налогов, таких как налог на прибыль, а также налог на добавленную стоимость.

Раздельный учет заработной платы

Вести раздельный учет заработной платы нужно потому, что выплаты работникам, занятым во «вмененной» деятельности, ЕСН не облагаются. А вот с заработка тех, кто задействован в «общережимных» видах бизнеса, начислять этот налог нужно. Поэтому зарплату сотрудников, работающих в разных видах деятельности, следует учитывать на отдельных субсчетах.

Кто на каких работах задействован, естественно, каждое предприятие решает самостоятельно. Это решение лучше всего оформить приказом руководителя. Также в этом приказе следует указать, работа каких сотрудников не связана напрямую с определенным видом деятельности. Как правило, это начальство, бухгалтеры, кладовщики и т.д. Заработную плату таких работников нужно учитывать обособленно.

И распределять ее между видами деятельности нужно пропорционально выручке. Такой порядок, как мы уже говорили, установлен пунктом 1 статьи 272 Налогового кодекса РФ. И на ту часть дохода работников, которая будет включена в расходы деятельности, не переведенной на «вмененный» налог, бухгалтер должен начислить ЕСН.

Сложности могут возникнуть и при расчете взносов на обязательное пенсионное страхование. Дело в том, что их нужно начислять на доходы всех работников. Какие-либо льготы для сотрудников, которые заняты в деятельности, переведенной на «вмененный» доход, законодательством не предусмотрены. А значит, у такого предприятия база, облагаемая ЕСН и пенсионными взносами, будет различной.

Как известно, суммы пенсионных взносов уменьшают единый социальный налог, подлежащий уплате в федеральный бюджет. Это установлено пунктом 2 статьи 243 Налогового кодекса РФ. Однако, как мы уже указали, на заработок сотрудников, занятых во «вмененной» деятельности, ЕСН не начисляется. Поэтому пенсионные взносы по таким сотрудникам будет уменьшать не ЕСН, а налог на вмененный доход. Это определено в пункте 2 статьи 346.32 Налогового кодекса РФ.

А как быть с сотрудниками, которые заняты сразу во всех видах деятельности? Как учитывать пенсионные взносы, уплаченные за них? Сразу скажем, что в Налоговом кодексе РФ нет ответа на этот вопрос.

Поэтому логично будет распределять взносы между видами деятельности пропорционально выручке от каждого бизнеса. Только не забудьте такой порядок закрепить в приказе об учетной политике в целях налогообложения.

ПРИМЕР

Организация владеет магазином, через который реализует продовольственные товары в розницу. Эта деятельность переведена на ЕНВД. Кроме того, занимается оптовой торговлей, и с полученных доходов платит обычные налоги. Оба эти вида деятельности являются основными видами деятельности организации. Поэтому расходы по ним отражаются на отдельных субсчетах счета 20.

Иванов И.В. работает главным бухгалтером. Его работу нельзя отнести к какому-то одному виду деятельности, ведь он ведет учет всех операций. За май 2008 года ему было начислено 20 000 руб.

Общий доход организации за этот месяц составил 800 000 руб. (без учета НДС по оптовой торговле). При этом выручка от оптовых продаж составила 300 000 руб., а от розничной торговли – 500 000 руб.

Таким образом, доля дохода от реализации товаров оптом в общей выручке составляет:

$$37,5\% ((300\ 000\ \text{руб.} : 800\ 000\ \text{руб.}) \times 100\%).$$

Зарплату Иванова И.В. нужно распределить между видами деятельности так. В себестоимость оптовых продаж включаются 7500 руб. (20 000 руб. × 37,5%). Именно эта сумма и облагается ЕСН – по ставке 26%. Остальная часть заработка бухгалтера – 12 500 руб. (20 000 – 7500) – включается в стоимость услуг магазина и ЕСН не облагается.

В бухгалтерском учете организации были сделаны такие записи:

ДЕБЕТ 26 субсчет «Зарботная плата, не относящаяся к определенному виду деятельности» КРЕДИТ 70

– 20 000 руб. – начислена зарплата Иванову И.В.;

ДЕБЕТ 20 субсчет «Розничная торговля»

КРЕДИТ 26 субсчет «Зарботная плата, не относящаяся к определенному виду деятельности»

– 12 500 руб. – включена часть зарплаты Иванова И.В. в расходы розничной торговли;

ДЕБЕТ 20 субсчет «Оптовая торговля» КРЕДИТ 26 субсчет «Зарботная плата, не относящаяся к определенному виду деятельности»

– 7500 руб. – включена часть зарплаты Иванова И.В. в расходы оптовой торговли;

ДЕБЕТ 20 субсчет «Оптовая торговля» КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты с федеральным бюджетом в части ЕСН»

– 1500 руб. (7500 руб. × 20%) – начислен авансовый платеж по ЕСН, уплачиваемый в федеральный бюджет;

ДЕБЕТ 20 субсчет «Оптовая торговля» КРЕДИТ 69 субсчет «Расчеты по социальному страхованию»

– 217,5 руб. (7500 руб. × 2,9%) – начислен авансовый платеж по ЕСН, уплачиваемый в Фонд социального страхования;

ДЕБЕТ 20 субсчет «Оптовая торговля» КРЕДИТ 69 субсчет «Расчеты с Федеральным фондом обязательного медицинского страхования»

– 82,5 руб. (7500 руб. × 1,1%) – начислен авансовый платеж по ЕСН, уплачиваемый в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования;

ДЕБЕТ 20 субсчет «Оптовая торговля» КРЕДИТ 69 субсчет «Расчеты с территориальным фондом обязательного медицинского страхования»

– 150 руб. (7500 руб. × 2%) – начислен авансовый платеж по ЕСН, уплачиваемый в территориальный фонд обязательного медицинского страхования.

При этом Иванов родился в 1970 году. Взносы на обязательное пенсионное страхование с его зарплаты составили:

2800 руб. (20 000 руб. × 14%).

Из них на страховую часть пенсии приходится: 2000 руб. (20 000 руб. × 10%), а на накопительную – 800 руб. (20 000 руб. × 4%).

Распределим эти взносы между видами деятельности. Так, на оптовую торговлю нужно отнести 750 руб. (2000 руб. × 37,5%) страховой и 300 руб. (800 руб. × 37,5%) накопительной части. Эти суммы соответственно уменьшают единый социальный налог, подлежащий уплате в Федеральный бюджет.

А сумма взносов на пенсионное страхование, включаемая в расходы розничной торговли, равна 1750 руб. (2800 – 750 – 300). Из них 1250 руб. (2000 – 750) – страховая часть взносов и 500 руб. (800 – 300) – накопительная.

В бухгалтерском учете организации взносы на обязательное пенсионное страхование отражаются так:

ДЕБЕТ 69 субсчет «Расчеты с федеральным бюджетом в части ЕСН» КРЕДИТ 69 субсчет «Расчеты с ПФР по финансированию страховой части трудовой пенсии»

– 750 руб. – начислены взносы по страховой части трудовой пенсии Иванова, уменьшающие ЕСН;

ДЕБЕТ 69 субсчет «Расчеты с федеральным бюджетом в части ЕСН» КРЕДИТ 69 субсчет «Расчеты с ПФР по финансированию накопительной части трудовой пенсии»

– 300 руб. – начислены взносы по накопительной части трудовой пенсии Иванова, уменьшающие ЕСН;

ДЕБЕТ 20 субсчет «Розничная торговля» КРЕДИТ 69 субсчет «Расчеты с ПФР по финансированию страховой части трудовой пенсии»

– 1250 руб. – начислены взносы по страховой части трудовой пенсии Иванова, не уменьшающие ЕСН;

**ДЕБЕТ 20 субсчет «Розничная торговля» КРЕДИТ 69 суб-
счет «Расчеты с ПФР по финансированию накопительной
части трудовой пенсии»**

– 500 руб. – начислены взносы по накопительной части трудо-
вой пенсии Иванова, не уменьшающие ЕСН;

**ДЕБЕТ 69 субсчет «Расчеты с ПФР по финансированию
страховой части трудовой пенсии» КРЕДИТ 51**

– 2000 руб. – уплачены взносы по страховой части трудовой
пенсии Иванова;

**ДЕБЕТ 69 субсчет «Расчеты с ПФР по финансированию на-
копительной части трудовой пенсии» КРЕДИТ 51**

– 800 руб. – уплачены взносы по накопительной части трудо-
вой пенсии Иванова.

Налог на вмененный доход за II квартал 2008 года соста-
вил 15 000 руб.

В бухгалтерском учете организации он отражен следующим
образом:

**ДЕБЕТ 99 субсчет «Единый налог на вмененный доход»
КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты по единому налогу на вменен-
ный доход»**

– 15 000 руб. – начислен налог на вмененный доход за II квар-
тал 2008 года.

50% от суммы налога – это 7500 руб. (15 000 руб. × 50%).

Предположим, что за апрель и июнь 2008 года все показа-
тели фирмы такие же, как в мае. Итак, сумма пенсионных взно-
сов, приходящаяся на розничную торговлю, за II квартал 2008 го-
да такова:

1750 руб. × 3 мес. = 5250 руб.

Вся эта сумма была уплачена до 15 июля 2008 года.

5250 руб. < 7500 руб.

Значит, единый налог на вмененный доход организации, ис-
численный за II квартал 2008 года, можно уменьшить на всю сум-
му взносов с зарплаты Иванова, приходящихся на розничную тор-
говлю. В бухгалтерском учете эта операция никак не отражается.

Раздельный учет НДС

Фирмы, освобожденные от НДС, учитывают суммы «входного» налога в стоимости купленных товаров (работ, услуг), основных средств и нематериальных активов (пункт 2 статьи 170 Налогового кодекса РФ). Если приобретенное имущество (работы, услуги) используют в операциях как облагаемых НДС, так и не облагаемых налогом, то суммы НДС принимаются к вычету либо учитываются в стоимости товаров (работ, услуг) в определенной пропорции (пункт 4 статьи 170 Налогового кодекса РФ). Кодекс требует составлять эту пропорцию исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг), отгруженных за налоговый период.

Рассмотрим порядок ведения раздельного учета по НДС, если организация или индивидуальный предприниматель осуществляют вид деятельности, переведенный на уплату единого налога, и иной вид деятельности.

ПРИМЕР

Организация осуществляет розничную торговлю, переведенную на уплату единого налога, и оптовую торговлю, являясь при этом плательщиком НДС.

Фирма приобретает грузовой автомобиль, который используется для доставки товаров, реализуемых и оптом, и в розницу.

Стоимость грузового автомобиля – 354 000 руб., в том числе НДС – 54 000 руб.

Налоговым периодом по НДС является месяц.

Общая стоимость отгруженных товаров за налоговый период составляет 1 000 000 руб. (без НДС), в том числе отгружено товаров в розницу на сумму 200 000 руб., оптом – на сумму 800 000 руб. (Оплата и переход права собственности на товары не имеет значения.)

Итак, стоимость отгруженных товаров в розницу – 20%, оптом – 80%.

Следовательно, налоговый вычет по НДС при покупке грузового автомобиля составляет 43 200 руб. (54 000 руб. × 80%). Оставшийся НДС в размере 10 800 руб. (54 000 – 43 200) включается в стоимость грузового автомобиля.

Обратите внимание на абзац 9 пункта 4 статьи 170 Налогового кодекса РФ. Здесь сказано, что налогоплательщик имеет право не применять положения пункта 4 статьи 170 Налогового кодекса РФ к тем налоговым периодам, в которых доля расходов на производство товаров (работ, услуг), не облагаемых НДС, не превышает 5 процентов общей величины расходов. В этом случае фирма вправе предъявить весь НДС, уплаченный поставщикам товаров (работ, услуг), к вычету. Однако пункт 4 статьи 346.26 Налогового кодекса РФ гласит, что «вмененщики» не признаются плательщиками НДС. А операции, которые не подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), приведены в статье 149 Налогового кодекса РФ, и «вмененная» деятельность здесь не перечислена.

Итак, с одной стороны, правила абзаца 9 пункта 4 статьи 170 Налогового кодекса РФ распространяются только на плательщиков НДС. В то время как, согласно пункту 4 статьи 346.26 Налогового кодекса РФ, «вмененщики» таковыми не являются. Следовательно, можно предположить, что они не могут воспользоваться данной нормой.

С другой стороны, в том же пункте 4 статьи 170 Налогового кодекса РФ есть абзац следующего содержания: «в аналогичном порядке ведется отдельный учет сумм налога налогоплательщиками, переведенными на уплату единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности». Исходя из этого, можно сделать вывод, что, несмотря на нормы пункта 4 статьи 346.26 Налогового кодекса РФ, законодатель приравнял операции, облагаемые ЕНВД, к операциям, освобожденным от налогообложения.

Таким образом, если организация осуществляет операции, облагаемые НДС, и операции, которые переведены на

ЕНВД, то она может воспользоваться нормой абзаца 9 пункта 4 статьи 170 Налогового кодекса РФ.

Если же помимо операций, облагаемых НДС и переведенных на ЕНВД, фирма осуществляет операции, освобождаемые от налогообложения в соответствии со статьей 149 Налогового кодекса РФ, то для расчета 5-процентного порога следует суммировать совокупные затраты по производству товаров (работ, услуг), операции по реализации которых переведены на ЕНВД, и освобожденных от обложения НДС. Этот вывод следует из уже упоминавшейся нами арбитражной практики. Как было отмечено, суды в подобных случаях приравнивают операции, осуществленные в рамках деятельности, переведенной на ЕНВД, к операциям, не облагаемым НДС.

Однако следует отметить, поскольку положения пункта 4 статьи 170 Налогового кодекса РФ, в том числе абзаца 9, нечетки, то на практике вполне возможен вариант расчета совокупных расходов отдельно по операциям, не облагаемым НДС и переведенным на ЕНВД. То есть 5-процентный порог совокупных расходов рассчитывается отдельно для операций, переведенных на ЕНВД, и отдельные 5 процентов исчисляются по операциям, освобожденным от обложения НДС в соответствии со статьей 149 Налогового кодекса РФ. Причем данная позиция основывается на тех же статьях Налогового кодекса РФ, что и предыдущая (п. 4 ст. 346.26 Налогового кодекса РФ и абз. 6 и 9 п. 4 ст. 170 Налогового кодекса РФ). Но в случае возникновения споров с налоговиками перспективы положительного для фирмы исхода судебного разбирательства невысоки. Ведь, как уже неоднократно упоминалось, арбитражные суды пошли по пути приравнивания для целей статьи 170 Налогового кодекса РФ операций, по которым платится ЕНВД, к операциям, которые освобождены от НДС.

13.6. Переход с ЕНВД на обычную систему налогообложения

Как известно, сама организация не может выбирать, платить ей обычные налоги или единый налог на вмененный доход. Это решают законодатели конкретного субъекта Российской Федерации. Они издают региональный закон, в котором перечислены виды деятельности, переведенные на «вмененку». И если на территории данного региона фирма занимается одним из таких видов деятельности, ей придется платить единый налог.

Например, магазины должны уплачивать единый налог, если площадь их торговых залов не превышает 150 квадратных метров, а кафе, столовые и рестораны – если площадь залов, где размещаются посетители, не больше 150 квадратных метров. Организации, занимающиеся автотранспортными перевозками, могут быть переведены на единый налог, если используют не более 20 транспортных средств. Как только эти фирмы превысят указанные лимиты, им вновь придется платить НДС, налог на прибыль, налог на имущество и ЕСН. Причем перейти на общий налоговый режим нужно с того месяца, в котором был превышен норматив.

Вообще, как мы уже говорили, субъекты Российской Федерации не совсем вольны в выборе тех видов деятельности, занимаясь которыми, предприятия должны уплачивать ЕНВД. Региональные власти вправе указать лишь те виды деятельности, что перечислены в пункте 2 статьи 346.26 Налогового кодекса РФ. Этот перечень можно сократить, но пополнить его новыми видами деятельности нельзя. Причем, переведя сначала какой-либо вид деятельности на ЕНВД, региональные власти вправе в скором будущем свое решение изменить. А поскольку налоговый период по единому налогу равен кварталу, может получиться так, что организация, уплачивавшая в I квартале единый налог, уже со II квартала вновь вернется к обычной системе налогообложения.

Согласно пункту 9 статьи 346.26 Налогового кодекса РФ организации и индивидуальные предприниматели, уплачивающие ЕНВД, при переходе на общий режим налогообложения

выполняют следующее правило. Суммы налога НДС, предъявленные налогоплательщику, перешедшему на уплату единого налога, при приобретении им товаров (работ, услуг, имущественных прав), которые не были использованы в деятельности, подлежащей налогообложению единым налогом, подлежат вычету при переходе на общий режим налогообложения в порядке, предусмотренном главой 21 Налогового кодекса РФ.

В настоящее время вычет НДС по приобретенным в период применения «вмененки» товарам при переходе на обычный режим налогообложения ставится под сомнение.

Существуют две противоположные точки зрения:

1. НДС по товарно-материальным ресурсам, приобретенным в период уплаты ЕНВД, при переходе к обычному режиму налогообложения предъявить к вычету можно, поскольку данные ресурсы будут использоваться для операций, облагаемых НДС, в соответствии с подпунктом 1 пункта 2 статьи 170 Налогового кодекса РФ. Правомерность такого подхода подтверждают и внесенные в главу 26.3 Налогового кодекса РФ поправки.

2. По приобретенным в период применения «вмененки» товарно-материальным запасам НДС предъявить к вычету нельзя, поскольку данные материальные ресурсы были приобретены в период, когда организация не являлась плательщиком НДС, с учетом норм подпункта 3 пункта 2 статьи 170 Налогового кодекса РФ.

13.7. НДС при ввозе товаров на таможенную территорию РФ

Как упоминалось ранее, плательщики ЕНВД признаются плательщиками НДС при ввозе товаров на таможенную территорию России. При этом следует руководствоваться соответствующими положениями главы 21 Налогового кодекса РФ, а также российским таможенным законодательством, и в первую очередь – Таможенным кодексом РФ (далее – ТК РФ).

Кроме того, уплату НДС на таможне регулирует Инструкция о порядке применения таможенными органами Россий-

ской Федерации налога на добавленную стоимость в отношении товаров, ввозимых на территорию Российской Федерации, утвержденная Приказом ГТК РФ от 7 февраля 2001 г. № 131 (далее – Инструкция ГТК РФ).

Под ввозом на таможенную территорию России подразумевается совершение действий по фактическому пересечению таможенной границы Российской Федерации товарами или транспортными средствами любым способом, на основании пункта 5 статьи 18 Трудового кодекса РФ.

Организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на ЕНВД, являются плательщиками НДС при ввозе товаров, если они с точки зрения Трудового кодекса РФ признаются декларантами, то есть лицами, перемещающими товары через таможенную границу, или таможенными брокерами (посредниками), декларирующими, представляющими и предъявляющими товары от собственного имени, на основании статьи 118 Трудового кодекса РФ.

В то же время следует иметь в виду, что не все операции по ввозу товаров на таможенную территорию России подлежат обложению НДС. В статье 150 Налогового кодекса РФ установлен перечень операций, освобождаемых от налогообложения. Его могут принимать во внимание и те, кто переведен на уплату единого налога на вмененный доход.

Например, не подлежат обложению «таможенным» НДС товары, ввозимые с определенной целью (благотворительность, жизненно важные товары и т.д.). При этом освобождение тех или иных товаров поставлено в зависимость от их назначения. Если же фирма будет использовать «освобожденные» ценности на иные цели, то ей придется заплатить «таможенный» НДС в бюджет в полном объеме. Одновременно начисляются пени за весь период, считая с даты ввоза таких товаров на таможенную территорию Российской Федерации до момента фактической уплаты налога.

Поскольку для плательщиков ЕНВД в отношении ввоза товаров в Россию действуют общеустановленные правила налогового и таможенного законодательства, правила определения налоговой базы по «таможенному» НДС точно такие же, как и для остальных налогоплательщиков. Они зависят от на-

личия или отсутствия таможенного контроля и таможенного оформления в соответствии с международными договорами Российской Федерации, а также от избранного таможенного режима. Эти особенности установлены статьями 151 и 152 Налогового кодекса РФ.

В частности, согласно подпункту 3 пункта 1 статьи 151 Налогового кодекса РФ, «таможенный» НДС не уплачивается, если товары помещают под таможенные режимы транзита, таможенного склада, реэкспорта, магазина беспошлинной торговли, переработки под таможенным контролем, свободной таможенной зоны, свободного склада, уничтожения и отказа в пользу государства, перемещения припасов. Кроме того, при определенных таможенных режимах суммы НДС, уплаченные при ввозе товаров, могут быть возвращены налогоплательщику.

В то же время согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 151 Налогового кодекса РФ при помещении товаров под самый распространенный таможенный режим – режим выпуска для свободного обращения, НДС уплачивается в полном объеме (в соответствии с установленными ставками 10 или 18 процентов).

Согласно статье 160 Налогового кодекса РФ при ввозе товаров и транспортных средств на таможенную территорию России налоговая база по НДС определяется как сумма таможенной стоимости ввозимых товаров, таможенной пошлины и акцизов. При этом в статье 117 ТК РФ говорится, что таможенная стоимость товаров и транспортных средств определяется в соответствии с Законом от 21 мая 1993 г. № 5003-1 «О таможенном тарифе». Обычно она представляет собой цену сделки, увеличенную на сумму расходов по транспортировке товара, его упаковке и некоторых других расходов.

Рассчитать «таможенный» НДС можно по следующей формуле:

$$\text{НДС} = (\text{ТС} + \text{ТП} + \text{А}) \times \text{С}_{\text{ндс}} : 100\%,$$

где НДС – сумма НДС, подлежащая уплате таможенным органам при ввозе товаров (транспортных средств), руб. (или иностранной валюте);

ТС – таможенная стоимость товара (транспортных средств), руб.;

ТП – таможенная пошлина, руб.;

А – сумма акциза, руб.;

Сндс – ставка НДС, руб.

Если порядок исчисления налоговой базы по НДС при ввозе товаров на территорию России регулируется налоговым законодательством, то порядок и сроки уплаты налога – таможенным законодательством, в частности статьями 117–125 Таможенного кодекса РФ. Согласно статье 119 Таможенного кодекса РФ при ввозе товаров на территорию Российской Федерации налог подлежит уплате до принятия или одновременно с принятием таможенной декларации.

При применении общей системы налогообложения уплаченные на таможне суммы НДС включаются в состав налоговых вычетов (на основании пункта 1 статьи 171 Налогового кодекса РФ). Конечно, при условии, что такие товары приобретены для использования при совершении облагаемых НДС операций, либо для дальнейшей перепродажи.

А если товары ввозят те, кто не является плательщиками НДС (например, фирмы, переведенные на уплату ЕНВД)? Тогда уплаченный на таможне налог учитывается в стоимости ввезенных товаров на основании подпункта 3 пункта 2 статьи 170 Налогового кодекса РФ.

13.8. Исполнение обязанностей налогового агента

Вообще все индивидуальные предприниматели, уплачивающие налоги в установленном законом порядке, можно разделить на две группы: налогоплательщики и налоговые агенты. При этом одно и то же лицо может являться налогоплательщиком и налоговым агентом по одним и тем же налогам. Или налогоплательщиком по одним налогам, и налоговым агентом – по другим.

Ведь действующее налоговое законодательство предусматривает уплату ряда налогов не только самостоятельно на-

логоплательщиком, но и путем их удержания у источника выплаты.

Согласно пункту 1 статьи 24 Налогового кодекса РФ налоговыми агентами признаются лица, на которых возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и уплате налогов в соответствующий бюджет. При этом налоговые агенты перечисляют удержанные налоги в порядке, предусмотренном законодателем для уплаты налога непосредственным плательщиком. Об этом сказано в пункте 4 статьи 24 Налогового кодекса РФ.

Налоговые агенты имеют те же права, что и налогоплательщики, в то время как их обязанности носят несколько иной характер.

Обязанности налогового агента могут быть возложены только на те организации или физические лица, которые являются источниками выплат средств налогоплательщику, то есть, от которых налогоплательщик получает доход.

Обращаем внимание читателей на то, что, в частности, обязанностью налогоплательщиков является уплата законно установленных налогов, а обязанностью налогового агента – правильное и своевременное исчисление, удержание и перечисление в бюджеты (внебюджетные фонды) соответствующих налогов. Таким образом, обязанностью налогового агента является не уплата налога, а удержание и перечисление в бюджет соответствующего налога.

Другими словами, налоговый агент в предусмотренных законодательством случаях исполняет не свою обязанность по уплате налога (то есть не выступает в качестве налогоплательщика), а обязанность другого налогоплательщика.

Отсюда следует, что в случае, когда предприниматель не является налогоплательщиком в отношении каких-либо налогов (в том числе и при применении им упрощенной системы налогообложения), но признается налоговым агентом, ему придется платить в бюджет установленную сумму налога за другого налогоплательщика.

В отличие от упрощенной системы налогообложения в главе 26.3 Налогового кодекса РФ напрямую не сказано, что плательщики ЕНВД должны исполнять обязанности налоговых агентов. Однако, несмотря на это, они обязаны это делать.

Рассмотрим случаи, при которых плательщикам единого налога на вмененный доход придется исполнять обязанности налоговых агентов, удерживая и перечисляя налоги в бюджет.

Самые распространенные случаи, когда плательщики ЕНВД признаются налоговыми агентами, связаны с перечислением за других налогоплательщиков НДС, налога на доходы физических лиц, налога на прибыль организаций.

Налог на добавленную стоимость

Согласно статье 161 Налогового кодекса РФ налоговыми агентами по НДС признаются:

1) фирмы и предприниматели, которые приобретают на территории РФ товары (работы, услуги) у иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах;

2) арендаторы, арендующие имущество у органов государственной власти и органов местного самоуправления;

3) организации и индивидуальные предприниматели, уполномоченные осуществлять на территории России реализацию конфискованного имущества, бесхозных ценностей, кладов и скупленных ценностей, а также ценностей, перешедших по праву наследования государству;

4) организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность с участием в расчетах на основе договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров с иностранными лицами, при реализации на территории Российской Федерации товаров указанных иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков;

5) лицо, в собственности которого находится судно, в случае если в течение десяти лет с момента регистрации судна в Российском международном реестре судов оно исключено из указанного реестра, кроме исключения вследствие признания судна погибшим, пропавшим без вести, конструктивно погибшим, утратившим качества судна в результате перестройки или любых других изменений, или если в течение 45 дней с момента перехода права собственности на судно от налогоплательщика к заказчику регистрация судна в Российском международном реестре судов не осуществлена, налоговая база

определяется налоговым агентом как стоимость, по которой это судно было реализовано заказчику, с учетом налога.

Лица, которые в соответствии со статьей 161 Налогового кодекса РФ исполняют только обязанности налоговых агентов, представляют налоговую декларацию по НДС.

При этом налоговые агенты должны исчислять и уплачивать НДС независимо от того, исполняют они сами обязанности налогоплательщика, связанные с исчислением и уплатой этого налога, или нет. В соответствии с пунктом 4 статьи 173 Налогового кодекса РФ налоговые агенты обязаны исчислять и уплачивать НДС в бюджет в полном объеме за счет тех средств, которые подлежат перечислению налогоплательщику или другим лицам, указанным налогоплательщиком.

Ставка НДС, по которой агент должен удержать и перечислить налог в бюджет, рассчитывается так: 18% : 118% или 10% : 110%.

Статьей 163 Налогового кодекса РФ установлен налоговый период для плательщиков НДС и лиц, исполняющих обязанности налоговых агентов – один квартал.

Налоговые агенты должны уплачивать НДС по месту своего нахождения, в соответствии с пунктом 3 статьи 174 Налогового кодекса РФ. При этом место нахождения для индивидуальных предпринимателей согласно статье 11 Налогового кодекса РФ определено как место государственной регистрации.

Обращаем внимание на то, что сумма НДС, уплаченная налоговым агентом, переведенными на ЕНВД, не подлежит вычету, поскольку право на такие вычеты имеют покупатели – налоговые агенты, исполняющие обязанности налогоплательщика в соответствии с главой 21 Налогового кодекса РФ, в частности пунктом 3 статьи 171 Налогового кодекса РФ. Как известно, система налогообложения в виде ЕНВД не предусматривает уплату НДС (кроме операций ввоза товаров) применяющими ее налогоплательщиками.

Пунктом 4 статьи 24 Налогового кодекса РФ определено, что налоговые агенты перечисляют удержанные налоги в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом РФ для уплаты налога налогоплательщиками. Порядок и срок уплаты налога установлены статьей 174 Налогового кодекса РФ.

Налоговые агенты, перечисляя НДС, в поле 101 платежного поручения указывают код «02».

НДС при аренде государственного или муниципального имущества

Согласно пункту 3 статьи 161 Налогового кодекса РФ на арендаторов возлагается обязанность исчислить, удержать из арендной платы соответствующую сумму налога и перечислить ее в бюджет.

Следует отметить, что обязанности налогового агента возникают только у тех лиц, которые арендуют имущество непосредственно у органов государственной власти и управления или органов местного самоуправления. То есть договор аренды государственного или муниципального имущества должен быть заключен непосредственно с комитетом по управлению имуществом (департаментом недвижимости) либо являться тройственным договором.

Когда в качестве арендодателя выступает организация, у которой государственное или муниципальное имущество, сдаваемое в аренду, находится в хозяйственном ведении или в оперативном управлении, у арендатора обязанностей налогового агента не возникает. В этом случае организация-арендодатель должна рассчитываться с бюджетом по НДС в общеустановленном порядке.

Налоговая база при аренде государственной (муниципальной) собственности определяется как сумма арендной платы с учетом НДС.

ПРИМЕР

Индивидуальный предприниматель является плательщиком ЕНВД. Он арендует помещение под магазин, находящееся в муниципальной собственности, у комитета по управлению имуществом. Согласно договору аренды ежемесячная сумма арендной платы составляет 35 400 руб. (в том числе НДС – 5400 руб.) и уплачивается не позднее 5-го числа месяца, следующего за расчетным.

В бухгалтерском учете предпринимателя делаются следующие записи:

ДЕБЕТ 44 КРЕДИТ 76

– 30 000 руб. (35 400 – 5400) – признан расход в сумме арендной платы;

ДЕБЕТ 19 КРЕДИТ 76

– 5400 руб. – отражен НДС с суммы арендной платы;

ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 68 субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС»

– 5400 руб. – отражена сумма НДС, удержанная налоговым агентом, подлежащая уплате в бюджет;

ДЕБЕТ 76 КРЕДИТ 51

– 30 000 руб. – перечислена арендная плата за истекший месяц, за вычетом НДС;

ДЕБЕТ 44 КРЕДИТ 19

– 5400 руб. – отнесена на увеличение расходов по арендной плате удержанная сумма НДС;

ДЕБЕТ 68 субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС» КРЕДИТ 51

– 5400 руб. – уплачен НДС в бюджет.

Налоговый кодекс РФ и «Правила ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость», утвержденные Постановлением Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. № 914, не обязывают налоговых агентов выписывать какие-либо счета-фактуры и регистрировать их в книге покупок и в книге продаж.

Статья 169 Налогового кодекса РФ, посвященная счетам-фактурам, предусматривает их обязательное составление непосредственно налогоплательщиком. Более того, буквальное прочтение пункта 1 статьи 172 Налогового кодекса РФ позволяет сделать вывод о том, что вычет сумм НДС, удержанных налоговыми агентами, производится без счетов-фактур на основании любых иных документов, подтверждающих факт удержания и уплаты налога.

Вместе с тем вся система налогового учета по НДС построена на принципе формирования данных книги покупок и книги продаж на основании полученных и выставленных счетов-фактур. А уже информация из самих книг служит основа-

нием для заполнения налоговых деклараций по НДС (определения сумм НДС к начислению и вычету). Поэтому инспекторы и после вступления в силу главы 21 Налогового кодекса РФ придерживаются точки зрения о необходимости составления счетов-фактур и налоговыми агентами. Чтобы избежать споров с ними, налогоплательщикам, выступающим в роли налоговых агентов, целесообразно выписывать счета-фактуры и отражать удержанные и перечисленные в бюджет суммы НДС в книге продаж. При этом следует руководствоваться Письмами Госналогслужбы России от 23 мая 1997 г. № ПВ-6-03/393 «О счетах-фактурах», от 20 марта 1997 г. № ВЗ-2-03/260 «О применении счетов-фактур при аренде государственного и муниципального имущества» и Письмом МНС России от 10 июня 2002 г. № 03-1-09/1558/16-Х194 «О порядке исчисления НДС при аренде земельных участков».

Налогоплательщик, выступающий в роли налогового агента, составляет счет-фактуру на полную сумму арендной платы, с выделением суммы налога. При этом на счете-фактуре делается пометка «аренда государственного (муниципального) имущества».

Составленный счет-фактура хранится у налогового агента в журнале учета выставленных счетов-фактур (как основание для начисления НДС). Бухгалтер регистрирует его в книге продаж с пометкой «уплата налога налоговым агентом» в момент фактического перечисления денег арендодателю. А вот в книге покупок ничего регистрировать не надо. Ведь налоговым вычетом по НДС плательщики ЕНВД воспользоваться не могут.

Приобретение товаров (работ, услуг) у иностранных лиц

Налоговая база при таких операциях определяется налоговым агентом. При этом налоговыми агентами признаются покупатели этих товаров (работ, услуг).

Порядок оформления счетов-фактур, книг покупок и продаж в данном случае аналогичен порядку, применяемому при аренде государственного и муниципального имущества.

Налог на доходы физических лиц

Как и прочие работодатели, плательщики ЕНВД обязаны исчислить, удержать и перечислить в бюджет налог на доходы

физических лиц (НДФЛ). Это правило касается как организаций, так и индивидуальных предпринимателей, производящих выплату доходов физическим лицам.

Порядок расчета и удержания НДФЛ налоговыми агентами (в том числе и применяющими систему ЕНВД) в настоящее время регламентируется главой 23 Налогового кодекса РФ. Поскольку подавляющее большинство фирм и коммерсантов достаточно хорошо осведомлено о нем, вряд ли стоит подробно останавливаться на этом вопросе.

Исключение, когда при выплате доходов физическим лицам налог не исчисляется и не уплачивается в бюджет источником выплаты, составляют лишь некоторые случаи. Они указаны в статьях 214.1, 227 и 228 Налогового кодекса РФ.

Налог на прибыль

Для того, чтобы определить, в каких случаях плательщики ЕНВД становятся налоговыми агентами по налогу на прибыль, каким образом в каждом конкретном случае исчислять налог, какие налоговые ставки применять, в какие сроки перечислять сумму налога в бюджет, необходимо обратиться к главе 25 Налогового кодекса РФ.

Под определение «налоговый агент» применительно к налогу на прибыль подпадают российские юридические лица, на основании пункта 4 статьи 286 Налогового кодекса РФ. Кроме того, хотя это прямо не указано в главе 25 Налогового кодекса РФ, налоговыми агентами следует признать и индивидуальных предпринимателей, совершающих операции, при которых налог подлежит удержанию у источника выплат. Это следует из общего правила, предусмотренного главой 25 Налогового кодекса РФ, поскольку освобождение от обязанностей налоговых агентов для коммерсантов не установлено.

Итак, предприниматель становится агентом по налогу на прибыль в следующих случаях:

- при выплате доходов иностранным организациям;
- при выплате процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам.

Выплата доходов иностранным организациям

Перечень доходов иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, с которых налоговые агенты обязаны удержать налог, приведен в статье 309 Налогового кодекса РФ. К ним относятся:

1) дивиденды, выплачиваемые иностранной организации – акционеру (участнику) российских организаций (ставка налога для выплат в пользу иностранных организаций – 15 процентов);

2) доходы, получаемые в результате распределения в пользу иностранных организаций прибыли или имущества организаций, иных лиц или их объединений, в том числе при их ликвидации (ставка налога – 20 процентов);

3) процентный доход от долговых обязательств любого вида, в том числе доходы, полученные по государственным и муниципальным ценным бумагам (ставки налога – 0 и 15 процентов в зависимости от вида бумаг, п. 4 ст. 284 Налогового кодекса РФ), а также доходы по иным долговым обязательствам российских организаций (ставка налога – 20 процентов);

4) доходы от использования в Российской Федерации прав на объекты интеллектуальной собственности (ставка – 20 процентов);

5) доходы от реализации акций (долей) российских организаций, более 50 процентов активов которых состоят из недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации, а также финансовых инструментов, производных от таких долей (ставки налога – 20 и 24 процента);

6) доходы от реализации недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации (ставка налога – 24 процента);

7) доходы от сдачи в аренду или субаренду имущества, используемого на территории Российской Федерации (ставка налога в части доходов от сдачи в аренду имущества и от лизинговых операций – 20 процентов, в части аренды судов, транспортных средств, контейнеров – 10 процентов);

8) доходы от международных перевозок (ставка налога – 10 процентов);

9) штрафы и пени за нарушение российскими лицами договорных обязательств (ставка налога – 20 процентов);

10) иные аналогичные доходы (ставка налога – 20 процентов).

Удерживая налог, агент может вычесть из доходов иностранной организации расходы в порядке, предусмотренном статьями 268 и 280 Налогового кодекса РФ. Иностранная организация обязана в этом случае представить агенту документальное подтверждение произведенных расходов. Если эти расходы не признаются расходом для целей налогообложения, то их вычесть нельзя.

Удерживать и перечислять налог в федеральный бюджет налоговый агент должен одновременно с выплатой дохода иностранной организации (кроме случаев, когда речь идет о выплате дивидендов). Налог платят либо в валюте дохода, либо в рублях по курсу Центрального Банка России на дату перечисления налога. Статьей 310 Налогового кодекса РФ предусмотрены случаи, когда налоговый агент не должен удерживать налог из перечисленных выше доходов иностранной организации:

1. Иностранная организация имеет постоянное представительство в Российской Федерации. При этом у налогового агента на руках находится нотариально заверенная копия свидетельства о постановке представительства иностранной фирмы на учет в налоговой инспекции.

2. Налог с полученных доходов иностранной организации исчисляется по ставке 0 процентов.

3. Доходы выплачиваются в рамках соглашений о разделе продукции. Законодательством Российской Федерации о налогах и сборах такие выплаты освобождены от удержания налога при перечислении дохода иностранным организациям.

4. Выплаты не облагаются налогом на территории Российской Федерации в соответствии с международными договорами (соглашениями). Конечно, при условии, что иностранная организация представит налоговому агенту соответствующее подтверждение.

Международными договорами (соглашениями) может быть предусмотрено применение пониженных ставок к некоторым видам доходов иностранной организации. В этом случае агент удерживает налог по соответствующим пониженным

ставкам. Такой порядок установлен пунктом 1 статьи 312 Налогового кодекса РФ.

Выплата дивидендов учредителям

Коммерческие организации выплачивают дивиденды учредителям, как правило, по окончании отчетного года. Компания, которая платит дивиденды учредителям, признается налоговым агентом, с учетом требований пункта 2 статьи 275 Налогового кодекса РФ. Поэтому она обязана удерживать налог на прибыль.

Перечисляют удержанный налог в федеральный бюджет в течение 10 дней с момента выплаты дивидендов, на основании пункта 4 статьи 287 Налогового кодекса РФ.

Сумма налога на прибыль, удерживаемая налоговым агентом, зависит не только от суммы выплачиваемых дивидендов, но и от того, кто является получателем дохода – российская или иностранная организация. А также и от того, получает ли сама компания доходы от долевого участия в других организациях. Как мы уже говорили, дивиденды иностранным фирмам облагаются налогом по ставке 15%. А ставка налога на прибыль с дивидендов, выплаченных российским организациям, равна 9%.

В случае, когда организация, выплачивающая дивиденды, сама получает доходы от долевого участия в других фирмах, налоговая база рассчитывается в следующем порядке:

– общую сумму дивидендов, распределяемых между акционерами (участниками), уменьшают на сумму дивидендов, подлежащих выплате иностранным организациям или физическим лицам (если таковые есть);

– из оставшейся суммы вычитают сумму дивидендов, полученных самим налоговым агентом за текущий отчетный (налоговый) период.

Однако уменьшить налоговую базу можно только на те дивиденды, которые раньше не участвовали в расчете налога на прибыль (то есть полученные либо в текущем году, либо в прошлом, но еще не учтенные при определении налога). Если такая разница отрицательна, то ничего удерживать не надо. Однако и никакого возмещения (возврата) из бюджета при этом не производится. Если полученная разница положительна, к ней применяется ставка 9 процентов.

Суммы выплаченных дивидендов и налога по ним агенты отражают в разделе А на листе 03 декларации по налогу на прибыль. В частности, по строке 070 раздела А листа 03 показывают сумму дивидендов, с которой агент должен исчислить налог на прибыль («по российским организациям – плательщикам налога на прибыль»). Причем показатель строки 070 раздела А листа 03 надо определять расчетным путем. О том, как это сделать, говорится в Инструкции по заполнению декларации по налогу на прибыль организаций (утверждена приказом Минфина России от 7 февраля 2006 г. № 24н).

Если агент выплачивает дивиденды российской фирме, и сам не получает доходов от долевого участия в других организациях, то удержанный налог рассчитывают от суммы этих дивидендов (по ставке 9%).

В отличие от изложенного порядка, налоговая база по дивидендам, уплачиваемым иностранным организациям, не уменьшается на сумму полученных дивидендов и равна выплачиваемой сумме.

Согласно налоговому законодательству налогоплательщики и налоговые агенты имеют разные обязанности. При сопоставлении их обязанностей можно выделить основное различие в их правовом статусе. Оно заключается в том, что в отличие от налогоплательщика налоговый агент обязан:

- правильно и своевременно определить размер налога;
- удержать его из средств, выплачиваемых налогоплательщикам;
- перечислить его в бюджет.

Заметьте: именно «перечислить», а не «уплатить» налог, то есть налоговые агенты не являются носителями обязанности уплаты налогов.

Чтобы увидеть разницу между этими двумя терминами, обратимся к понятию самого налога. Так, в статье 8 Налогового кодекса РФ четко сказано, что «под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований».

Анализируя данное определение, можно сделать вывод, что вне зависимости от способа уплаты налога (непосредственно налогоплательщиком либо через налогового агента) такая уплата должна осуществляться только за счет средств (имущества) налогоплательщика. Следовательно, налогоплательщик, самостоятельно исполняющий свое налоговое обязательство, обязан изъять часть своего собственного имущества. А налоговый агент, исполняя налоговое обязательство за налогоплательщика, обязан изъять часть не собственного имущества, а «чужого» имущества (налогоплательщика).

Следовательно, различие между понятиями «перечислить» и «уплатить» налог, заключается в том, что налоговый агент, перечисляя платеж, передает в бюджет суммы налога, удержанные из средств налогоплательщика. А «уплата» – это передача в бюджет сумм налога из собственных средств. При этом законодатель не закрепляет за налоговым агентом обязанности уплатить налог.

В связи с отсутствием у налогового агента обязанности уплатить налог за счет собственных средств возникают два вопроса:

1) какие санкции грозят налоговым агентам, которые удержали, но не перечислили налог в бюджет?

2) какие санкции грозят налоговым агентам, которые не удержали, и, соответственно, не перечислили налог в бюджет?

Если налоговый агент удержал налог, но не перечислил его в бюджет, то это повлечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от суммы, подлежащей перечислению (ст. 123 Налогового кодекса РФ).

Кроме того, в такой ситуации в соответствии со статьей 75 Налогового кодекса РФ на налогового агента возлагается обязанность заплатить пени, поскольку налог в бюджет поступит теперь в более поздние сроки. При этом согласно пункту 5 статьи 108 Налогового кодекса РФ привлечение налогового агента к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности перечислить причитающиеся суммы налога и пени.

Помимо этого, в пункте 1 статьи 46 Налогового кодекса РФ установлено правило, согласно которому в случае неуплаты налога в срок обязанность по уплате налога исполняется принудительно.

Итак, недоимка и пеня в соответствии со статьей 46 Налогового кодекса РФ взыскиваются с налогового агента в бесспорном порядке, а штраф – в судебном порядке, предусмотренном статьей 104 Налогового кодекса РФ.

Следует отметить, что Налоговый кодекс РФ отнес к налоговой ответственности только взыскание штрафа. Что касается взыскания суммы налога, то законодатель квалифицировал его как средство, применяемое государством для исполнения обязанности по уплате налога. Уплата же пени в соответствии с Налоговым кодексом РФ является одним из способов обеспечения исполнения налоговых обязательств и не относится к числу мер ответственности за их нарушение. Ее исчисление и уплата (взыскание) призваны компенсировать потери государства от недополучения сумм налогов, подлежавших удержанию у источника выплаты. Вместе с тем способ ее взыскания, аналогичный способу взыскания неудержанного налога, а также общий принцип исчисления (независимо от реальных потерь государства) позволяет судить о пене, как о санкции и наказании за неисполнение норм налогового права.

Если налоговый агент не удержал налог и не перечислил его в бюджет, складывается иная ситуация. Ведь обязанностью налогового агента является перечисление налога, удержанного у налогоплательщика, а не уплата налога за счет собственных средств. Поэтому в рассматриваемом случае налоговые органы не вправе принудительно взыскать с агента не перечисленные им суммы налога.

13.9. Декларация по ЕНВД

Форма декларации по ЕНВД и Инструкция по ее заполнению утверждены Приказом Минфина России от 8 декабря 2008 года № 137н. Данную форму применяют начиная с расчетов за I квартал 2009 года.

Плательщики ЕНВД отчитываются перед налоговыми инспекциями ежеквартально. Сдать декларацию надо не позднее 20 числа первого месяца, следующего за отчетным кварталом, в соответствии с пунктом 3 статьи 346.32 Налогового кодекса РФ.

Предприниматель прекращает деятельность

14.1. Предприниматель прекращает деятельность добровольно

Если предприниматель прекращает свою деятельность по собственному желанию, ему надо будет подать заявление. Заявление составляется по форме № Р26001 (приложение № 20 к Постановлению Правительства РФ от 19 июня 2002 г. № 439 в редакции Постановления Правительства РФ от 27 июля 2007 г. № 487) на бумажном носителе или в электронном виде. Оно состоит из Титульной части, в которой приводятся персональные данные предпринимателя, и Листа А.

Лист А – это расписка регистрирующего органа в получении документов от предпринимателя. В нем указывается количество листов заявления и документа об уплате госпошлины, которые предприниматель представил для государственной регистрации прекращения деятельности в качестве индивидуального предпринимателя.

Лист А заполняют регистрирующие органы (п. 5 Требований) в двух экземплярах. Один экземпляр остается в регистрационном деле предпринимателя, а второй экземпляр – выдается предпринимателю (или высылается по почте). В Расписке налоговый инспектор указывает дату получения документов и ставит свою подпись.

Если гражданин составляет заявление на бумажном носителе, то бланк заявления заполняется от руки печатными буквами чернилами или шариковой ручкой синего или чер-

ного цвета. Кроме того, заявление может быть заполнено и распечатано с помощью компьютерной техники.

В тех разделах или пунктах заявления, которые предприниматель не заполняет, нужно поставить прочерк. Подписывается заявление самим заявителем в присутствии нотариуса, так как верность подписи должна быть нотариально засвидетельствована.

Заявление и квитанцию об оплате госпошлины предприниматель может представить в налоговую инспекцию по месту жительства лично или отправить по почте заказным письмом с объявленной ценностью.

Если он представил в налоговую инспекцию необходимые документы лично, то в тот же день налоговики выдают заявителю расписку (Лист А заявления по форме № Р26001) в получении документов с указанием их перечня и даты получения.

Если же гражданин отправил документы по почте, то расписка высылается налоговым органом в течение рабочего дня, который следует за днем получения документов по адресу, указанному заявителем с уведомлением о вручении.

ПРИМЕР

Индивидуальный предприниматель Михайлов Игорь Борисович, зарегистрированный 13 мая 2004 года, решил прекратить занятие частным бизнесом. Для регистрации прекращения деятельности в качестве индивидуального предпринимателя он составил заявление по форме № 26001.

В течение шести рабочих дней с момента получения всех необходимых документов регистрирующий орган выдает предпринимателю Свидетельство о государственной регистрации прекращения физическим лицом деятельности в качестве индивидуального предпринимателя. Оно оформляется по форме № 65001 (Приложение № 24 к постановлению Правительства РФ от 19 июня 2002 г. № 439 в редакции Постановления Правительства РФ от 27.07.2007 № 487).

Регистрирующий орган направит сведения из ЕГРИП в налоговые органы по месту жительства предпринимателя, во внебюджетные фонды и органы статистики. На основании этих сведений предпринимателя снимут с учета в указанных органах.

Здесь важно помнить о том, что даже после того, как гражданин прекратил заниматься предпринимательской деятельностью, ИНН, присвоенный при регистрации, у него сохраняется.

Если предприниматель прекращает свою деятельность, ему больше не нужен и расчетный счет. Поэтому ему необходимо обратиться в банк с заявлением о закрытии расчетного счета. Заявление составляется в произвольной форме. На основании этого заявления банк расторгает договор банковского счета.

В течение 10 дней с момента закрытия расчетного счета индивидуальный предприниматель должен письменно сообщить об этом в налоговый орган по месту учета, для соблюдения требований пункта 2 статьи 23 Налогового кодекса РФ.

14.2. Порядок принудительного прекращения деятельности предпринимателя

Деятельность предпринимателя может быть прекращена в принудительном порядке только по решению суда. Например, суд может признать предпринимателя банкротом или лишить его права заниматься предпринимательской деятельностью. В этих случаях государственная регистрация утрачивает силу с момента вступления в силу решения или приговора суда, а запись в ЕГРИП вносится на основании копии решения суда.

Решение суда о банкротстве предпринимателя направляется в налоговый орган в течение пяти дней с момента вынесения решения. Такая норма закреплена в статье 177 Арбитражного процессуального кодекса РФ. Если деятельность гражданина в качестве индивидуального предпринимателя прекращена в связи с его смертью, то регистрация будет осуществлена на основании сведений о регистрации смерти, которые регистрирую-

щий орган получит из ЗАГСа. Органы, осуществляющие регистрацию актов гражданского состояния, обязаны сообщать в инспекции ФНС о фактах смерти физического лица в течение 10 дней с момента регистрации этих фактов, в соответствии с пунктом 3 статьи 85 Налогового кодекса РФ.

Датой снятия с учета предпринимателя является день внесения записи в ЕГРИП о его смерти. ИНН, который был присвоен умершему, признается недействительным и не может быть присвоен другому физическому лицу.

Предприниматель может осуществлять деятельность, имея документ, подтверждающий его право временно или постоянно проживать в России. Если такой документ будет аннулирован, то налоговые органы должны будут зарегистрировать прекращение деятельности. Регистрация будет осуществляться на основании информации, порядок поступления которой налоговым структурам должно определить Правительство РФ. Если же срок действия документа будет изначально указан в ЕГРИП, то регистрацию о прекращении деятельности регистратор будет осуществлять по окончании этого срока на основании имеющихся у него данных.

Регистрация в связи с прекращением деятельности проводится в течение 5 дней с момента наступления соответствующего события:

- с момента подачи заявления о прекращении деятельности;
- дня вступления в силу решения или приговора суда;
- с даты смерти;
- дня аннулирования или окончания срока действия документа, подтверждающего право проживания предпринимателя в России.

Сведения о прекращении гражданами деятельности в качестве индивидуального предпринимателя вносятся в ЕГРИП с указанием даты и способа прекращения деятельности.

4	Вид и данные документа, установленного федеральным законом или признаваемого в соответствии с международным договором Российской Федерации в качестве документа, удостоверяющего личность иностранного гражданина или лица без гражданства *																		
4.1	Вид документа																		
4.2	Номер документа																		
4.3	Дата выдачи																		
4.4	Кем выдан																		
5	Представлен документ об уплате государственной пошлины в соответствии со статьей 22.3 Федерального закона "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей"																		
	Мною подтверждается, что сведения, содержащиеся в заявлении, достоверны и соответствуют представленным документам																		
	Заявитель	<input type="text"/>									(подпись)								
Контактный телефон:																			
5.1	Код					5.2	Телефон					5.3	Факс						
6	Заполняется в соответствии со статьей 80 "Основ законодательства Российской Федерации о нотариате"																		
6.1	Подпись заявителя свидетельствую Нотариус																		
	М.П.	<input type="text"/>									(подпись)								
6.2	ИНН нотариуса (при его наличии)																		
7	Заполняется должностным лицом регистрирующего органа																		
7.1	7.1.1. Документы представлены																		
	Непосредственно заявителем					Почтовым отправлением													
	<input type="checkbox"/>					<input type="checkbox"/>													
	(нужно отметить знаком "V")																		
	7.1.2. Дата получения документов регистрирующим органом																		
				"	"	"	"	"	"	"	"	"	"	"	"	"	"	"	"
				(число)		(месяц)													(год)
	7.1.3. Входящий номер _____																		

* Заполняется иностранным гражданином или лицом без гражданства.

7.2	7.2.1. Расписка в получении документов	
	Выдана непосредственно заявителю <input type="checkbox"/>	Направлена по почте <input type="checkbox"/>
	(нужное отметить знаком "V")	
	7.2.2. Должность работника регистрирующего органа	
	7.2.3. Фамилия	
	7.2.4. Имя	
7.2.5. Отчество		
_____ (подпись)		

**Расписка
в получении документов, представленных индивидуальным
предпринимателем в регистрирующий орган для государственной
регистрации прекращения физическим лицом деятельности
в качестве индивидуального предпринимателя**

Настоящим удостоверяется, что индивидуальный предприниматель

_____ (фамилия, имя, отчество)
представил, а регистрирующий орган _____ (наименование регистрирующего органа)
получил " ____ " ____ " ____ " вх. № _____ нижеследующие документы
(число) (месяц (прописью)) (год)

№	Наименование документа (заполнить соответствующую(ие) строку(и))	Документы представлены	
		на бумажных носителях (количество листов)	на электронных носителях (наименование файла)
1	2	3	4
1	Заявление (с приложениями)		
2	Документ об уплате государственной пошлины		

3 Сведения об электронном носителе	
3.1	Наименование носителя
3.2	Количество

4 Регистрирующий орган	
4.1	Должность работника регистрирующего органа
4.2	Фамилия
4.3	Имя
4.4	Отчество
<div style="display: flex; justify-content: space-between; align-items: center;"> М.П. _____ (подпись) </div>	

Приложение 2

Приложение № 24
к Постановлению Правительства
Российской Федерации
от 19 июня 2002 г. № 439

(введено Постановлением Правительства РФ от 16.10.2003 № 630)

Форма № Р 650011

**СВИДЕТЕЛЬСТВО
О ГОСУДАРСТВЕННОЙ РЕГИСТРАЦИИ ПРЕКРАЩЕНИЯ
ФИЗИЧЕСКИМ ЛИЦОМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В КАЧЕСТВЕ
ИНДИВИДУАЛЬНОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЯ**

Настоящим подтверждается, что в соответствии с Федеральным законом «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» в Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей внесена запись о государственной регистрации прекращения физического лицом деятельности в качестве индивидуального предпринимателя

_____ (фамилия, имя, отчество)

Основной государственный
регистрационный номер записи
о государственной регистрации
индивидуального предпринимателя

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

« ___ » « _____ » « ___ »
(число) (месяц (прописью)) (год)

за государственным регистраци-
онным номером записи о государ-
ственной регистрации индивиду-
ального предпринимателя

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

_____ (наименование регистрирующего органа)

Должность уполномоченного
лица регистрирующего органа _____

(подпись, Ф.И.О.)

М.П.

Приложение 3

Глава 26.2. УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Статья 346.11. Общие положения

1. Упрощенная система налогообложения организациями и индивидуальными предпринимателями применяется наряду с иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Переход к упрощенной системе налогообложения или возврат к иным режимам налогообложения осуществляется организациями и индивидуальными предпринимателями добровольно в порядке, предусмотренном настоящей главой.

2. Применение упрощенной системы налогообложения организациями предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 3 и 4 статьи 284 настоящего Кодекса), налога на имущество организаций и единого социального налога. Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в соответствии с настоящим Кодексом при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, а также налога на добавленную стоимость, уплачиваемого в соответствии со статьей 174.1 настоящего Кодекса.

Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, производят уплату страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Иные налоги уплачиваются организациями, применяющими упрощенную систему налогообложения, в соответствии с законодательством о налогах и сборах.

3. Применение упрощенной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 2, 4 и 5 статьи 224 настоящего Кодекса), налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для предпринимательской деятельности) и единого социального налога (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, а также выплат и иных вознаграждений, начисляемых ими в пользу физических лиц). Индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в соответствии с настоящим Кодексом при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, а также налога на добавленную стоимость, уплачиваемого в соответствии со статьей 174.1 настоящего Кодекса.

Индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, производят уплату страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Иные налоги уплачиваются индивидуальными предпринимателями, применяющими упрощенную систему налогообложения, в соответствии с законодательством о налогах и сборах.

4. Для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, сохраняются действующие порядок ведения кассовых операций и порядок представления статистической отчетности.

5. Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, не освобождаются от исполнения обязанностей налоговых агентов, предусмотренных настоящим Кодексом.

Статья 346.12. Налогоплательщики

1. Налогоплательщиками признаются организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения и применяющие ее в порядке, установленном настоящей главой.

2. Организация имеет право перейти на упрощенную систему налогообложения, если по итогам девяти месяцев того года, в котором организация подает заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения, доходы, определяемые в соответствии со статьей 248 настоящего Кодекса, не превысили 15 млн. рублей.

Указанная в абзаце первом настоящего пункта величина предельного размера доходов организации, ограничивающая право организации перейти на уп-

рощенную систему налогообложения, подлежит индексации на коэффициент-дефлятор, устанавливаемый ежегодно на каждый следующий календарный год и учитывающий изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации за предыдущий календарный год, а также на коэффициенты-дефляторы, которые применялись в соответствии с настоящим пунктом ранее. Коэффициент-дефлятор определяется и подлежит официальному опубликованию в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.

3. Не вправе применять упрощенную систему налогообложения:

1) организации, имеющие филиалы и (или) представительства;

2) банки;

3) страховщики;

4) негосударственные пенсионные фонды;

5) инвестиционные фонды;

6) профессиональные участники рынка ценных бумаг;

7) ломбарды;

8) организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, а также добычей и реализацией полезных ископаемых, за исключением общераспространенных полезных ископаемых;

9) организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся игорным бизнесом;

10) нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также иные формы адвокатских образований;

11) организации, являющиеся участниками соглашений о разделе продукции;

12) *утратил силу.* – Федеральный закон от 07.07.2003 № 117-ФЗ;

13) организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) в соответствии с главой 26.1 настоящего Кодекса;

14) организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25 процентов. Данное ограничение не распространяется на организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 процентов, а их доля в фонде оплаты труда – не менее 25 процентов, на некоммерческие организации, в том числе организации потребительской кооперации, осуществляющие свою деятельность в соответствии с Законом Российской Федерации от 19 июня 1992 года № 3085-1 «О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации», а также хозяйственные общества, единственными учредителями которых являются потребительские общества и их союзы, осуществляющие свою деятельность в соответствии с указанным Законом;

15) организации и индивидуальные предприниматели, средняя численность работников которых за налоговый (отчетный) период, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, превышает 100 человек;

16) организации, у которых остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, определяемая в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, превышает 100 млн. рублей. В целях настоящего подпункта учитываются основные средства и нематериальные активы, которые подлежат амортизации и признаются амортизируемым имуществом в соответствии с главой 25 настоящего Кодекса;

17) бюджетные учреждения;

18) иностранные организации.

4. Организации и индивидуальные предприниматели, переведенные в соответствии с главой 26.3 настоящего Кодекса на уплату единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности по одному или нескольким видам предпринимательской деятельности, вправе применять упрощенную систему налогообложения в отношении иных осуществляемых ими видов предпринимательской деятельности. При этом ограничения по численности работников и стоимости основных средств и нематериальных активов, установленные настоящей главой, по отношению к таким организациям и индивидуальным предпринимателям определяются исходя из всех осуществляемых ими видов деятельности, а предельная величина доходов, установленная пунктом 2 настоящей статьи, определяется по тем видам деятельности, налогообложение которых осуществляется в соответствии с общим режимом налогообложения.

Статья 346.13. Порядок и условия начала и прекращения применения упрощенной системы налогообложения

1. Организации и индивидуальные предприниматели, изъявившие желание перейти на упрощенную систему налогообложения, подают в период с 1 октября по 30 ноября года, предшествующего году, начиная с которого налогоплательщики переходят на упрощенную систему налогообложения, в налоговый орган по месту своего нахождения (месту жительства) заявление. При этом организации в заявлении о переходе на упрощенную систему налогообложения сообщают о размере доходов за девять месяцев текущего года, а также о средней численности работников за указанный период и остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов по состоянию на 1 октября текущего года.

Выбор объекта налогообложения осуществляется налогоплательщиком до начала налогового периода, в котором впервые применена упрощенная система налогообложения. В случае изменения избранного объекта налогообложения после подачи заявления о переходе на упрощенную

систему налогообложения налогоплательщик обязан уведомить об этом налоговый орган до 20 декабря года, предшествующего году, в котором впервые применена упрощенная система налогообложения.

2. Вновь созданная организация и вновь зарегистрированный индивидуальный предприниматель вправе подать заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения в пятидневный срок с даты постановки на учет в налоговом органе, указанной в свидетельстве о постановке на учет в налоговом органе, выданном в соответствии с абзацем вторым пункта 2 статьи 84 настоящего Кодекса. В этом случае организация и индивидуальный предприниматель вправе применять упрощенную систему налогообложения с даты постановки их на учет в налоговом органе, указанной в свидетельстве о постановке на учет в налоговом органе.

Организации и индивидуальные предприниматели, которые в соответствии с нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов и городских округов, законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга о системе налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности до окончания текущего календарного года перестали быть налогоплательщиками единого налога на вмененный доход, вправе на основании заявления перейти на упрощенную систему налогообложения с начала того месяца, в котором была прекращена их обязанность по уплате единого налога на вмененный доход.

3. Налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, не вправе до окончания налогового периода перейти на иной режим налогообложения, если иное не предусмотрено настоящей статьей.

4. Если по итогам отчетного (налогового) периода доходы налогоплательщика, определяемые в соответствии со статьей 346.15 и подпунктами 1 и 3 пункта 1 статьи 346.25 настоящего Кодекса, превысили 20 млн. рублей и (или) в течение отчетного (налогового) периода допущено несоответствие требованиям, установленным пунктами 3 и 4 статьи 346.12 и пунктом 3 статьи 346.14 настоящего Кодекса, такой налогоплательщик считается утратившим право на применение упрощенной системы налогообложения с начала того квартала, в котором допущены указанные превышения и (или) несоответствие указанным требованиям.

При этом суммы налогов, подлежащих уплате при использовании иного режима налогообложения, исчисляются и уплачиваются в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах для вновь созданных организаций или вновь зарегистрированных индивидуальных предпринимателей. Указанные в настоящем абзаце налогоплательщики не уплачивают пени и штрафы за несвоевременную уплату ежемесячных платежей в течение того квартала, в котором эти налогоплательщики перешли на иной режим налогообложения.

Указанная в абзаце первом настоящего пункта величина предельного размера доходов налогоплательщика, ограничивающая право налогоплательщика на применение упрощенной системы налогообложения, подлежит индексации в порядке, предусмотренном пунктом 2 статьи 346.12 настоящего Кодекса.

5. Налогоплательщик обязан сообщить в налоговый орган о переходе на иной режим налогообложения, осуществленном в соответствии с пунктом 4 настоящей статьи, в течение 15 календарных дней по истечении отчетного (налогового) периода.

6. Налогоплательщик, применяющий упрощенную систему налогообложения, вправе перейти на иной режим налогообложения с начала календарного года, уведомив об этом налоговый орган не позднее 15 января года, в котором он предполагает перейти на иной режим налогообложения.

7. Налогоплательщик, перешедший с упрощенной системы налогообложения на иной режим налогообложения, вправе вновь перейти на упрощенную систему налогообложения не ранее чем через один год после того, как он утратил право на применение упрощенной системы налогообложения.

Статья 346.14. Объекты налогообложения

1. Объектом налогообложения признаются:

доходы;

доходы, уменьшенные на величину расходов.

2. Выбор объекта налогообложения осуществляется самим налогоплательщиком, за исключением случая, предусмотренного пунктом 3 настоящей статьи. Объект налогообложения может изменяться налогоплательщиком ежегодно. Объект налогообложения может быть изменен с начала налогового периода, если налогоплательщик уведомит об этом налоговый орган до 20 декабря года, предшествующего году, в котором налогоплательщик предлагает изменить объект налогообложения. В течение налогового периода налогоплательщик не может менять объект налогообложения.

3. Налогоплательщики, являющиеся участниками договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом, применяют в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов.

Статья 346.15. Порядок определения доходов

1. Налогоплательщики при определении объекта налогообложения учитывают следующие доходы:

доходы от реализации, определяемые в соответствии со статьей 249 настоящего Кодекса;

внереализационные доходы, определяемые в соответствии со статьей 250 настоящего Кодекса.

Абзацы четвертый–пятый утратили силу. – Федеральный закон от 22.07.2008 № 155-ФЗ.

1.1. При определении объекта налогообложения не учитываются:

1) доходы, указанные в статье 251 настоящего Кодекса;

2) доходы организации, облагаемые налогом на прибыль организаций по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 3 и 4 статьи 284 настоящего Кодекса, в порядке, установленном главой 25 настоящего Кодекса;

3) доходы индивидуального предпринимателя, облагаемые налогом на доходы физических лиц по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 2, 4 и 5 статьи 224 настоящего Кодекса, в порядке, установленном главой 23 настоящего Кодекса.

2. *Утратил силу.* – Федеральный закон от 21.07.2005 № 101-ФЗ.

Статья 346.16. Порядок определения расходов

1. При определении объекта налогообложения налогоплательщик уменьшает полученные доходы на следующие расходы:

1) расходы на приобретение, сооружение и изготовление основных средств, а также на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств (с учетом положений пунктов 3 и 4 настоящей статьи);

2) расходы на приобретение нематериальных активов, а также создание нематериальных активов самим налогоплательщиком (с учетом положений пунктов 3 и 4 настоящей статьи);

2.1) расходы на приобретение исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для электронных вычислительных машин, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора;

2.2) расходы на патентование и (или) оплату правовых услуг по получению правовой охраны результатов интеллектуальной деятельности, включая средства индивидуализации;

2.3) расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки, признаваемые таковыми в соответствии с пунктом 1 статьи 262 настоящего Кодекса;

3) расходы на ремонт основных средств (в том числе арендованных);

4) арендные (в том числе лизинговые) платежи за арендуемое (в том числе принятое в лизинг) имущество;

5) материальные расходы;

6) расходы на оплату труда, выплату пособий по временной нетрудоспособности в соответствии с законодательством Российской Федерации;

7) расходы на все виды обязательного страхования работников, имущества и ответственности, включая страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации;

8) суммы налога на добавленную стоимость по оплаченным товарам (работам, услугам), приобретенным налогоплательщиком и подлежащим включению в состав расходов в соответствии с настоящей статьей и статьей 346.17 настоящего Кодекса;

9) проценты, уплачиваемые за предоставление в пользование денежных средств (кредитов, займов), а также расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями, в том числе связанные с продажей иностранной валюты при взыскании налога, сбора, пеней и штрафа за счет имущества налогоплательщика в порядке, предусмотренном статьей 46 настоящего Кодекса;

10) расходы на обеспечение пожарной безопасности налогоплательщика в соответствии с законодательством Российской Федерации, расходы на услуги по охране имущества, обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, расходы на приобретение услуг пожарной охраны и иных услуг охранной деятельности;

11) суммы таможенных платежей, уплаченные при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации и не подлежащие возврату налогоплательщику в соответствии с таможенным законодательством Российской Федерации;

12) расходы на содержание служебного транспорта, а также расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах норм, установленных Правительством Российской Федерации;

13) расходы на командировки, в частности на:

проезд работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы;

наем жилого помещения. По этой статье расходов подлежат возмещению также расходы работника на оплату дополнительных услуг, оказываемых в гостиницах (за исключением расходов на обслуживание в барах и ресторанах, расходов на обслуживание в номере, расходов за пользование рекреационно-оздоровительными объектами);

суточные или полевое довольствие;

оформление и выдачу виз, паспортов, ваучеров, приглашений и иных аналогичных документов;

консульские, аэродромные сборы, сборы за право въезда, прохода, транзита автомобильного и иного транспорта, за пользование морскими каналами, другими подобными сооружениями и иные аналогичные платежи и сборы;

14) плату государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление документов. При этом такие расходы принимаются в пределах тарифов, утвержденных в установленном порядке;

15) расходы на бухгалтерские, аудиторские и юридические услуги;

16) расходы на публикацию бухгалтерской отчетности, а также на публикацию и иное раскрытие другой информации, если законодательством Российской Федерации на налогоплательщика возложена обязанность осуществлять их публикацию (раскрытие);

17) расходы на канцелярские товары;

18) расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги, расходы на оплату услуг связи;

19) расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным соглашениям). К указанным расходам относятся также расходы на обновление программ для ЭВМ и баз данных;

20) расходы на рекламу производимых (приобретенных) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг), товарного знака и знака обслуживания;

21) расходы на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов;

22) суммы налогов и сборов, уплаченные в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, за исключением суммы налога, уплаченной в соответствии с настоящей главой;

23) расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации (уменьшенные на величину расходов, указанных в подпункте 8 настоящего пункта), а также расходы, связанные с приобретением и реализацией указанных товаров, в том числе расходы по хранению, обслуживанию и транспортировке товаров;

24) расходы на выплату комиссионных, агентских вознаграждений и вознаграждений по договорам поручения;

25) расходы на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию;

26) расходы на подтверждение соответствия продукции или иных объектов, процессов производства, эксплуатации, хранения, перевозки, реализации и утилизации, выполнения работ или оказания услуг требованиям технических регламентов, положениям стандартов или условиям договоров;

27) расходы на проведение (в случаях, установленных законодательством Российской Федерации) обязательной оценки в целях контроля за правильностью уплаты налогов в случае возникновения спора об исчислении налоговой базы;

28) плата за предоставление информации о зарегистрированных правах;

29) расходы на оплату услуг специализированных организаций по изготовлению документов кадастрового и технического учета (инвентариза-

ции) объектов недвижимости (в том числе правоустанавливающих документов на земельные участки и документов о межевании земельных участков);

30) расходы на оплату услуг специализированных организаций по проведению экспертизы, обследований, выдаче заключений и предоставлению иных документов, наличие которых обязательно для получения лицензии (разрешения) на осуществление конкретного вида деятельности;

31) судебные расходы и арбитражные сборы;

32) периодические (текущие) платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации (в частности, правами, возникающими из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности);

33) расходы на подготовку и переподготовку кадров, состоящих в штате налогоплательщика, на договорной основе в порядке, предусмотренном пунктом 3 статьи 264 настоящего Кодекса;

34) расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю Российской Федерации, установленного Центральным банком Российской Федерации;

35) расходы на обслуживание контрольно-кассовой техники;

36) расходы по вывозу твердых бытовых отходов.

2. Расходы, указанные в пункте 1 настоящей статьи, принимаются при условии их соответствия критериям, указанным в пункте 1 статьи 252 настоящего Кодекса.

Расходы, указанные в подпунктах 5, 6, 7, 9 – 21, 34 пункта 1 настоящей статьи, принимаются в порядке, предусмотренном для исчисления налога на прибыль организаций статьями 254, 255, 263, 264, 265 и 269 настоящего Кодекса.

3. Расходы на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств, на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, а также расходы на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов принимаются в следующем порядке:

1) в отношении расходов на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств в период применения упрощенной системы налогообложения, а также расходов на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, произведенных в указанном периоде, – с момента ввода этих основных средств в эксплуатацию;

2) в отношении приобретенных (созданных самим налогоплательщиком) нематериальных активов в период применения упрощенной системы

налогообложения – с момента принятия этих нематериальных активов на бухгалтерский учет;

3) в отношении приобретенных (сооруженных, изготовленных) основных средств, а также приобретенных (созданных самим налогоплательщиком) нематериальных активов до перехода на упрощенную систему налогообложения стоимость основных средств и нематериальных активов включается в расходы в следующем порядке:

в отношении основных средств и нематериальных активов со сроком полезного использования до трех лет включительно – в течение первого календарного года применения упрощенной системы налогообложения;

в отношении основных средств и нематериальных активов со сроком полезного использования от трех до 15 лет включительно в течение первого календарного года применения упрощенной системы налогообложения – 50 процентов стоимости, второго календарного года – 30 процентов стоимости и третьего календарного года – 20 процентов стоимости;

в отношении основных средств и нематериальных активов со сроком полезного использования свыше 15 лет – в течение первых 10 лет применения упрощенной системы налогообложения равными долями стоимости основных средств.

При этом в течение налогового периода расходы принимаются за отчетные периоды равными долями.

В случае, если налогоплательщик применяет упрощенную систему налогообложения с момента постановки на учет в налоговых органах, стоимость основных средств и нематериальных активов принимается по первоначальной стоимости этого имущества, определяемой в порядке, установленном законодательством о бухгалтерском учете.

В случае, если налогоплательщик перешел на упрощенную систему налогообложения с иных режимов налогообложения, стоимость основных средств и нематериальных активов учитывается в порядке, установленном пунктами 2.1 и 4 статьи 346.25 настоящего Кодекса.

Определение сроков полезного использования основных средств осуществляется на основании утверждаемой Правительством Российской Федерации в соответствии со статьей 258 настоящего Кодекса классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы. Сроки полезного использования основных средств, которые не указаны в данной классификации, устанавливаются налогоплательщиком в соответствии с техническими условиями или рекомендациями организаций-изготовителей.

Основные средства, права на которые подлежат государственной регистрации в соответствии с законодательством Российской Федерации, учитываются в расходах в соответствии с настоящей статьей с момента документально подтвержденного факта подачи документов на регистрацию

указанных прав. Указанное положение в части обязательности выполнения условия документального подтверждения факта подачи документов на регистрацию не распространяется на основные средства, введенные в эксплуатацию до 31 января 1998 года.

Определение сроков полезного использования нематериальных активов осуществляется в соответствии с пунктом 2 статьи 258 настоящего Кодекса.

В случае реализации (передачи) приобретенных (сооруженных, изготовленных, созданных самим налогоплательщиком) основных средств и нематериальных активов до истечения трех лет с момента учета расходов на их приобретение (сооружение, изготовление, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение, а также создание самим налогоплательщиком) в составе расходов в соответствии с настоящей главой (в отношении основных средств и нематериальных активов со сроком полезного использования свыше 15 лет – до истечения 10 лет с момента их приобретения (сооружения, изготовления, создания самим налогоплательщиком) налогоплательщик обязан пересчитать налоговую базу за весь период пользования такими основными средствами и нематериальными активами с момента их учета в составе расходов на приобретение (сооружение, изготовление, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение, а также создание самим налогоплательщиком) до даты реализации (передачи) с учетом положений главы 25 настоящего Кодекса и уплатить дополнительную сумму налога и пени.

4. В целях настоящей главы в состав основных средств и нематериальных активов включаются основные средства и нематериальные активы, которые признаются амортизируемым имуществом в соответствии с главой 25 настоящего Кодекса, а расходы на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств определяются с учетом положений пункта 2 статьи 257 настоящего Кодекса.

Статья 346.17. Порядок признания доходов и расходов

1. В целях настоящей главы датой получения доходов признается день поступления денежных средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности (оплаты) налогоплательщику иным способом (кассовый метод).

При использовании покупателем в расчетах за приобретенные им товары (работы, услуги), имущественные права векселя датой получения доходов у налогоплательщика признается дата оплаты векселя (день поступления денежных средств от векселедателя либо иного обязанного по указанному векселю лица) или день передачи налогоплательщиком указанного векселя по индоссаменту третьему лицу.

В случае возврата налогоплательщиком сумм, ранее полученных в счет предварительной оплаты поставки товаров, выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав, на сумму возврата уменьшаются доходы того налогового (отчетного) периода, в котором произведен возврат.

2. Расходами налогоплательщика признаются затраты после их фактической оплаты. В целях настоящей главы оплатой товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав признается прекращение обязательства налогоплательщика – приобретателя товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав перед продавцом, которое непосредственно связано с поставкой этих товаров (выполнением работ, оказанием услуг) и (или) передачей имущественных прав. При этом расходы учитываются в составе расходов с учетом следующих особенностей:

1) материальные расходы (в том числе расходы по приобретению сырья и материалов), а также расходы на оплату труда – в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности – в момент такого погашения. Аналогичный порядок применяется в отношении оплаты процентов за пользование заемными средствами (включая банковские кредиты) и при оплате услуг третьих лиц;

2) расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации, – по мере реализации указанных товаров. Налогоплательщик вправе для целей налогообложения использовать один из следующих методов оценки покупных товаров:

- по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО);
- по стоимости последних по времени приобретения (ЛИФО);
- по средней стоимости;
- по стоимости единицы товара.

Расходы, непосредственно связанные с реализацией указанных товаров, в том числе расходы по хранению, обслуживанию и транспортировке, учитываются в составе расходов после их фактической оплаты;

3) расходы на уплату налогов и сборов – в размере, фактически уплаченном налогоплательщиком. При наличии задолженности по уплате налогов и сборов расходы на ее погашение учитываются в составе расходов в пределах фактически погашенной задолженности в те отчетные (налоговые) периоды, когда налогоплательщик погашает указанную задолженность;

4) расходы на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, а также расходы на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов, учитываемые в порядке, предусмотренном пунктом 3 статьи 346.16 настоящего Кодекса, отражаются в последнее число отчетного (налогового) пе-

риода в размере уплаченных сумм. При этом указанные расходы учитываются только по основным средствам и нематериальным активам, используемым при осуществлении предпринимательской деятельности;

5) при выдаче налогоплательщиком продавцу в оплату приобретаемых товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав векселя расходы по приобретению указанных товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав учитываются после оплаты указанного векселя. При передаче налогоплательщиком продавцу в оплату приобретаемых товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав векселя, выданного третьим лицом, расходы по приобретению указанных товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав учитываются на дату передачи указанного векселя за приобретаемые товары (работы, услуги) и (или) имущественные права. Указанные в настоящем подпункте расходы учитываются исходя из цены договора, но не более суммы долгового обязательства, указанной в векселе.

3. Налогоплательщики, определяющие доходы и расходы в соответствии с настоящей главой, не учитывают в целях налогообложения в составе доходов и расходов суммовые разницы в случае, если по условиям договора обязательство (требование) выражено в условных денежных единицах.

4. При переходе налогоплательщика с объекта налогообложения в виде доходов на объект налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, расходы, относящиеся к налоговым периодам, в которых применялся объект налогообложения в виде доходов, при исчислении налоговой базы не учитываются.

Статья 346.18. Налоговая база

1. В случае, если объектом налогообложения являются доходы организации или индивидуального предпринимателя, налоговой базой признается денежное выражение доходов организации или индивидуального предпринимателя.

2. В случае, если объектом налогообложения являются доходы организации или индивидуального предпринимателя, уменьшенные на величину расходов, налоговой базой признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

3. Доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, учитываются в совокупности с доходами и расходами, выраженными в рублях. При этом доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу Центрального банка Российской Федерации, установленному соответственно на дату получения доходов и (или) дату осуществления расходов.

4. Доходы, полученные в натуральной форме, учитываются по рыночным ценам.

5. При определении налоговой базы доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода.

6. Налогоплательщик, который применяет в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, уплачивает минимальный налог в порядке, предусмотренном настоящим пунктом.

Сумма минимального налога исчисляется за налоговый период в размере 1 процента налоговой базы, которой являются доходы, определяемые в соответствии со статьей 346.15 настоящего Кодекса.

Минимальный налог уплачивается в случае, если за налоговый период сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного минимального налога.

Налогоплательщик имеет право в следующие налоговые периоды включить сумму разницы между суммой уплаченного минимального налога и суммой налога, исчисленной в общем порядке, в расходы при исчислении налоговой базы, в том числе увеличить сумму убытков, которые могут быть перенесены на будущее в соответствии с положениями пункта 7 настоящей статьи.

7. Налогоплательщик, использующий в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, вправе уменьшить исчисленную по итогам налогового периода налоговую базу на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов, в которых налогоплательщик применял упрощенную систему налогообложения и использовал в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов. При этом под убытком понимается превышение расходов, определяемых в соответствии со статьей 346.16 настоящего Кодекса, над доходами, определяемыми в соответствии со статьей 346.15 настоящего Кодекса.

Налогоплательщик вправе осуществлять перенос убытка на будущие налоговые периоды в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток.

Налогоплательщик вправе перенести на текущий налоговый период сумму полученного в предыдущем налоговом периоде убытка.

Убыток, не перенесенный на следующий год, может быть перенесен целиком или частично на любой год из последующих девяти лет.

Если налогоплательщик получил убытки более чем в одном налоговом периоде, перенос таких убытков на будущие налоговые периоды производится в той очередности, в которой они получены.

В случае прекращения налогоплательщиком деятельности по причине реорганизации налогоплательщик-правопреемник вправе уменьшать налоговую базу в порядке и на условиях, которые предусмотрены настоящим пунктом, на сумму убытков, полученных реорганизуемыми организациями до момента реорганизации.

Налогоплательщик обязан хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка и сумму, на которую была уменьшена налоговая база по каждому налоговому периоду, в течение всего срока использования права на уменьшение налоговой базы на сумму убытка.

Убыток, полученный налогоплательщиком при применении иных режимов налогообложения, не принимается при переходе на упрощенную систему налогообложения. Убыток, полученный налогоплательщиком при применении упрощенной системы налогообложения, не принимается при переходе на иные режимы налогообложения.

8. Налогоплательщики, переведенные по отдельным видам деятельности на уплату единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности в соответствии с главой 26.3 настоящего Кодекса, ведут отдельный учет доходов и расходов по разным специальным налоговым режимам. В случае невозможности разделения расходов при исчислении налоговой базы по налогам, исчисляемым по разным специальным налоговым режимам, эти расходы распределяются пропорционально долям доходов в общем объеме доходов, полученных при применении указанных специальных налоговых режимов.

Статья 346.19. Налоговый период. Отчетный период

1. Налоговым периодом признается календарный год.

2. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Статья 346.20. Налоговые ставки

1. В случае, если объектом налогообложения являются доходы, налоговая ставка устанавливается в размере 6 процентов.

2. В случае, если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, налоговая ставка устанавливается в размере 15 процентов. Законами субъектов Российской Федерации могут быть установлены дифференцированные налоговые ставки в пределах от 5 до 15 процентов в зависимости от категорий налогоплательщиков.

Статья 346.21. Порядок исчисления и уплаты налога

1. Налог исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

2. Сумма налога по итогам налогового периода определяется налогоплательщиком самостоятельно.

3. Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, по итогам каждого отчетного периода исчисляют сумму авансового платежа по налогу, исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового пе-

риода до окончания соответственно первого квартала, полугодия, девяти месяцев с учетом ранее исчисленных сумм авансовых платежей по налогу.

Сумма налога (авансовых платежей по налогу), исчисленная за налоговый (отчетный) период, уменьшается указанными налогоплательщиками на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплаченных (в пределах исчисленных сумм) за этот же период времени в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма налога (авансовых платежей по налогу) не может быть уменьшена более чем на 50 процентов.

4. Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, по итогам каждого отчетного периода исчисляют сумму авансового платежа по налогу, исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответственно первого квартала, полугодия, девяти месяцев с учетом ранее исчисленных сумм авансовых платежей по налогу.

5. Ранее исчисленные суммы авансовых платежей по налогу засчитываются при исчислении сумм авансовых платежей по налогу за отчетный период и суммы налога за налоговый период.

6. Уплата налога и авансовых платежей по налогу производится по месту нахождения организации (месту жительства индивидуального предпринимателя).

7. Налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается не позднее срока, установленного для подачи налоговой декларации за соответствующий налоговый период пунктами 1 и 2 статьи 346.23 настоящего Кодекса.

Авансовые платежи по налогу уплачиваются не позднее 25-го числа первого месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Статья 346.22. Зачисление сумм налога

Суммы налога зачисляются на счета органов Федерального казначейства для их последующего распределения в бюджеты всех уровней и бюджеты государственных внебюджетных фондов в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

(в ред. Федерального закона от 28.12.2004 № 183-ФЗ)

Статья 346.23. Налоговая декларация

1. Налогоплательщики-организации по истечении налогового периода представляют налоговую декларацию в налоговые органы по месту своего нахождения.

Налоговая декларация по итогам налогового периода представляется налогоплательщиками-организациями не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Абзац утратил силу. – Федеральный закон от 22.07.2008 № 155-ФЗ.

2. Налогоплательщики – индивидуальные предприниматели по истечении налогового периода представляют налоговую декларацию в налоговые органы по месту своего жительства не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Абзац утратил силу. – Федеральный закон от 22.07.2008 № 155-ФЗ.

3. Форма налоговой декларации и порядок ее заполнения утверждаются Министерством финансов Российской Федерации.

Статья 346.24. Налоговый учет

Налогоплательщики обязаны вести учет доходов и расходов для целей исчисления налоговой базы по налогу в книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, форма и порядок заполнения которой утверждаются Министерством финансов Российской Федерации.

Статья 346.25. Особенности исчисления налоговой базы при переходе на упрощенную систему налогообложения с иных режимов налогообложения и при переходе с упрощенной системы налогообложения на иные режимы налогообложения

1. Организации, которые до перехода на упрощенную систему налогообложения при исчислении налога на прибыль организаций использовали метод начислений, при переходе на упрощенную систему налогообложения выполняют следующие правила:

1) на дату перехода на упрощенную систему налогообложения в налоговую базу включаются суммы денежных средств, полученные до перехода на упрощенную систему налогообложения в оплату по договорам, исполнение которых налогоплательщик осуществляет после перехода на упрощенную систему налогообложения;

2) *утратил силу.* – Федеральный закон от 21.07.2005 № 101-ФЗ;

3) не включаются в налоговую базу денежные средства, полученные после перехода на упрощенную систему налогообложения, если по правилам налогового учета по методу начислений указанные суммы были включены в доходы при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций;

4) расходы, осуществленные организацией после перехода на упрощенную систему налогообложения, признаются расходами, вычитаемыми из налоговой базы, на дату их осуществления, если оплата таких расходов была осуществлена до перехода на упрощенную систему налогообложения,

либо на дату оплаты, если оплата была осуществлена после перехода организации на упрощенную систему налогообложения;

5) не вычитаются из налоговой базы денежные средства, уплаченные после перехода на упрощенную систему налогообложения в оплату расходов организации, если до перехода на упрощенную систему налогообложения такие расходы были учтены при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций в соответствии с главой 25 настоящего Кодекса.

2. Организации, применявшие упрощенную систему налогообложения, при переходе на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль организаций с использованием метода начислений выполняют следующие правила:

1) признаются в составе доходов доходы в сумме выручки от реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав) в период применения упрощенной системы налогообложения, оплата (частичная оплата) которых не произведена до даты перехода на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль по методу начисления;

2) признаются в составе расходов расходы на приобретение в период применения упрощенной системы налогообложения товаров (работ, услуг, имущественных прав), которые не были оплачены (частично оплачены) налогоплательщиком до даты перехода на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль по методу начисления, если иное не предусмотрено главой 25 настоящего Кодекса.

Указанные в подпунктах 1 и 2 настоящего пункта доходы и расходы признаются доходами (расходами) месяца перехода на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль организаций с использованием метода начислений.

2.1. При переходе организации на упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, в налоговом учете на дату такого перехода отражается остаточная стоимость приобретенных (сооруженных, изготовленных) основных средств и приобретенных (созданных самой организацией) нематериальных активов, которые оплачены до перехода на упрощенную систему налогообложения, в виде разницы между ценой приобретения (сооружения, изготовления, создания самой организацией) и суммой начисленной амортизации в соответствии с требованиями главы 25 настоящего Кодекса.

При переходе налогоплательщика с объекта налогообложения в виде доходов на объект налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, на дату такого перехода остаточная стоимость основных средств, приобретенных в период применения упрощенной системы налогообложения с объектом налогообложения в виде доходов, не определяется.

При переходе на упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, организации, применяющей систему налогообложения для сельскохозяйст-

венных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) в соответствии с главой 26.1 настоящего Кодекса, в налоговом учете на дату указанного перехода отражается остаточная стоимость приобретенных (сооруженных, изготовленных) основных средств и приобретенных (созданных самой организацией) нематериальных активов, определяемая исходя из их остаточной стоимости на дату перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога, уменьшенной на сумму расходов, определяемых в порядке, предусмотренном подпунктом 2 пункта 4 статьи 346.5 настоящего Кодекса, за период применения главы 26.1 настоящего Кодекса.

При переходе на упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, организации, применяющей систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности в соответствии с главой 26.3 настоящего Кодекса, в налоговом учете на дату указанного перехода отражается остаточная стоимость приобретенных (сооруженных, изготовленных) основных средств и приобретенных (созданных самой организацией) нематериальных активов до перехода на упрощенную систему налогообложения в виде разницы между ценой приобретения (сооружения, изготовления, создания самой организацией) основных средств и нематериальных активов и суммой амортизации, начисленной в порядке, установленном законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, за период применения системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

3. В случае, если организация переходит с упрощенной системы налогообложения (независимо от объекта налогообложения) на общий режим налогообложения и имеет основные средства и нематериальные активы, расходы на приобретение (сооружение, изготовление, создание самой организацией, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение) которых, произведенные в период применения общего режима налогообложения до перехода на упрощенную систему налогообложения, не полностью перенесены на расходы за период применения упрощенной системы налогообложения в порядке, предусмотренном пунктом 3 статьи 346.16 настоящего Кодекса, на дату перехода на уплату налога на прибыль организаций в налоговом учете остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов определяется путем уменьшения остаточной стоимости этих основных средств и нематериальных активов, определенной на дату перехода на упрощенную систему налогообложения, на сумму расходов, определяемую за период применения упрощенной системы налогообложения в порядке, предусмотренном пунктом 3 статьи 346.16 настоящего Кодекса.

4. Индивидуальные предприниматели при переходе с иных режимов налогообложения на упрощенную систему налогообложения и с упрощен-

ной системы налогообложения на иные режимы налогообложения применяются правила, предусмотренные пунктами 2.1 и 3 настоящей статьи.

5. Организации и индивидуальные предприниматели, ранее применявшие общий режим налогообложения, при переходе на упрощенную систему налогообложения выполняют следующее правило: суммы налога на добавленную стоимость, исчисленные и уплаченные налогоплательщиком налога на добавленную стоимость с сумм оплаты, частичной оплаты, полученной до перехода на упрощенную систему налогообложения в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ, оказания услуг или передачи имущественных прав, осуществляемых в период после перехода на упрощенную систему налогообложения, подлежат вычету в последнем налоговом периоде, предшествующем месяцу перехода налогоплательщика налога на добавленную стоимость на упрощенную систему налогообложения, при наличии документов, свидетельствующих о возврате сумм налога покупателям в связи с переходом налогоплательщика на упрощенную систему налогообложения.

6. Организации и индивидуальные предприниматели, применявшие упрощенную систему налогообложения, при переходе на общий режим налогообложения выполняют следующее правило: суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщику, применяющему упрощенную систему налогообложения, при приобретении им товаров (работ, услуг, имущественных прав), которые не были отнесены к расходам, вычитаемым из налоговой базы при применении упрощенной системы налогообложения, принимаются к вычету при переходе на общий режим налогообложения в порядке, предусмотренном главой 21 настоящего Кодекса для налогоплательщиков налога на добавленную стоимость.

Статья 346.25.1. Особенности применения упрощенной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями на основе патента

1. Индивидуальные предприниматели, осуществляющие виды предпринимательской деятельности, указанные в пункте 2 настоящей статьи, вправе перейти на упрощенную систему налогообложения на основе патента.

2. Применение упрощенной системы налогообложения на основе патента разрешается индивидуальным предпринимателям, осуществляющим следующие виды предпринимательской деятельности:

- 1) ремонт и пошив швейных, меховых и кожаных изделий, головных уборов и изделий из текстильной галантереи, ремонт, пошив и вязание трикотажных изделий;
- 2) ремонт, окраска и пошив обуви;
- 3) изготовление валяной обуви;
- 4) изготовление текстильной галантереи;

- 5) изготовление и ремонт металлической галантереи, ключей, номерных знаков, указателей улиц;
- 6) изготовление траурных венков, искусственных цветов, гирлянд;
- 7) изготовление оград, памятников, венков из металла;
- 8) изготовление и ремонт мебели;
- 9) производство и реставрация ковров и ковровых изделий;
- 10) ремонт и техническое обслуживание бытовой радиоэлектронной аппаратуры, бытовых машин и бытовых приборов, ремонт и изготовление металлоизделий;
- 11) производство инвентаря для спортивного рыболовства;
- 12) чеканка и гравировка ювелирных изделий;
- 13) производство и ремонт игр и игрушек, за исключением компьютерных игр;
- 14) изготовление изделий народных художественных промыслов;
- 15) изготовление и ремонт ювелирных изделий, бижутерии;
- 16) производство щипаной шерсти, сырых шкур и кож крупного рогатого скота, животных семейства лошадиных, овец, коз и свиней;
- 17) выделка и крашение шкур животных;
- 18) выделка и крашение меха;
- 19) переработка давальческой мытой шерсти на трикотажную пряжу;
- 20) расчес шерсти;
- 21) стрижка домашних животных;
- 22) защита садов, огородов и зеленых насаждений от вредителей и болезней;
- 23) изготовление сельскохозяйственного инвентаря из материала заказчика;
- 24) ремонт и изготовление бондарной посуды и гончарных изделий;
- 25) изготовление и ремонт деревянных лодок;
- 26) ремонт туристского снаряжения и инвентаря;
- 27) распиловка древесины;
- 28) граверные работы по металлу, стеклу, фарфору, дереву, керамике;
- 29) изготовление и печатание визитных карточек и приглачительных билетов;
- 30) копировально-множительные, переплетные, брошюровочные, окантовочные, картонажные работы;
- 31) чистка обуви;
- 32) деятельность в области фотографии;
- 33) производство, монтаж, прокат и показ фильмов;
- 34) техническое обслуживание и ремонт автотранспортных средств;
- 35) предоставление прочих видов услуг по техническому обслуживанию автотранспортных средств (мойка, полирование, нанесение защитных и декоративных покрытий на кузов, чистка салона, буксировка);

- 36) оказание услуг тамады, актера на торжествах, музыкальное сопровождение обрядов;
- 37) предоставление услуг парикмахерскими и салонами красоты;
- 38) автотранспортные услуги;
- 39) предоставление секретарских, редакторских услуг и услуг по переводу;
- 40) техническое обслуживание и ремонт офисных машин и вычислительной техники;
- 41) монофоническая и стереофоническая запись речи, пения, инструментального исполнения заказчика на магнитную ленту, компакт-диск. Перезапись музыкальных и литературных произведений на магнитную ленту, компакт-диск;
- 42) услуги по присмотру и уходу за детьми и больными;
- 43) услуги по уборке жилых помещений;
- 44) услуги по ведению домашнего хозяйства;
- 45) ремонт и строительство жилья и других построек;
- 46) производство монтажных, электромонтажных, санитарно-технических и сварочных работ;
- 47) услуги по оформлению интерьера жилого помещения и услуги художественного оформления;
- 48) услуги по приему стеклопосуды и вторичного сырья, за исключением металлолома;
- 49) нарезка стекла и зеркал, художественная обработка стекла;
- 50) услуги по остеклению балконов и лоджий;
- 51) услуги бань, саун, соляриев, массажных кабинетов;
- 52) услуги по обучению, в том числе в платных кружках, студиях, на курсах, и услуги по репетиторству;
- 53) тренерские услуги;
- 54) услуги по зеленому хозяйству и декоративному цветоводству;
- 55) производство хлеба и кондитерских изделий;
- 56) передача во временное владение и (или) в пользование гаражей, собственных жилых помещений, а также жилых помещений, возведенных на дачных земельных участках;
- 57) услуги носильщиков на железнодорожных вокзалах, автовокзалах, аэровокзалах, в аэропортах, морских, речных портах;
- 58) ветеринарные услуги;
- 59) услуги платных туалетов;
- 60) ритуальные услуги;
- 61) услуги уличных патрулей, охранников, сторожей и вахтеров;
- 62) услуги общественного питания;
- 63) услуги по переработке сельскохозяйственной продукции, в том числе по производству мясных, рыбных и молочных продуктов, хлебобулочных изде-

лий, овощных и плодово-ягодных продуктов, изделий и полуфабрикатов из льна, хлопка, конопли и лесоматериалов (за исключением пиломатериалов);

64) услуги, связанные со сбытом сельскохозяйственной продукции (хранение, сортировка, сушка, мойка, расфасовка, упаковка и транспортировка);

65) оказание услуг, связанных с обслуживанием сельскохозяйственно-го производства (механизированные, агрохимические, мелиоративные, транспортные работы);

66) выпас скота;

67) ведение охотничьего хозяйства и осуществление охоты;

68) занятие частной медицинской практикой или частной фармацевтической деятельностью лицом, имеющим лицензию на указанные виды деятельности;

69) осуществление частной детективной деятельности лицом, имеющим лицензию.

2.1. При применении упрощенной системы налогообложения на основе патента индивидуальный предприниматель вправе привлекать наемных работников, в том числе по договорам гражданско-правового характера, среднесписочная численность которых, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, не должна превышать за налоговый период пять человек.

2.2. Если по итогам налогового периода доходы налогоплательщика превысили размер доходов, установленный пунктом 4 статьи 346.13 настоящего Кодекса, и (или) если в течение налогового периода допущено несоответствие требованиям, установленным пунктом 2.1 настоящей статьи, такой налогоплательщик считается утратившим право на применение упрощенной системы налогообложения на основе патента и перешедшим на общий режим налогообложения с начала налогового периода, на который ему был выдан патент. Суммы налогов, подлежащие уплате в соответствии с общим режимом налогообложения, исчисляются и уплачиваются индивидуальным предпринимателем, утратившим право на применение упрощенной системы налогообложения на основе патента, в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах для вновь зарегистрированных индивидуальных предпринимателей.

3. Решение о возможности применения индивидуальными предпринимателями упрощенной системы налогообложения на основе патента на территориях субъектов Российской Федерации принимается законами соответствующих субъектов Российской Федерации.

Принятие субъектами Российской Федерации решений о возможности применения индивидуальными предпринимателями упрощенной системы налогообложения на основе патента не препятствует таким индивидуальным предпринимателям применять по своему выбору упрощенную систему

налогообложения, предусмотренную статьями 346.11–346.25 настоящего Кодекса. При этом переход с упрощенной системы налогообложения на основе патента на общий порядок применения упрощенной системы налогообложения и обратно может быть осуществлен только после истечения периода, на который выдается патент.

4. Документом, удостоверяющим право применения индивидуальными предпринимателями упрощенной системы налогообложения на основе патента, является выдаваемый индивидуальному предпринимателю налоговым органом патент на осуществление одного из видов предпринимательской деятельности, предусмотренных пунктом 2 настоящей статьи.

Форма патента утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Патент выдается по выбору налогоплательщика на период от одного до 12 месяцев. Налоговым периодом считается срок, на который выдан патент.

5. Заявление на получение патента подается индивидуальным предпринимателем в налоговый орган по месту постановки индивидуального предпринимателя на учет в налоговом органе не позднее чем за один месяц до начала применения индивидуальным предпринимателем упрощенной системы налогообложения на основе патента.

Форма указанного заявления утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Налоговый орган обязан в десятидневный срок выдать индивидуальному предпринимателю патент или уведомить его об отказе в выдаче патента.

Форма уведомления об отказе в выдаче патента утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

При выдаче патента заполняется также и его дубликат, который хранится в налоговом органе.

Патент действует только на территории того субъекта Российской Федерации, на территории которого он выдан.

Налогоплательщик, имеющий в праве подавать заявление на получение другого патента в целях применения упрощенной системы налогообложения на основе патента на территории другого субъекта Российской Федерации.

В случае, если индивидуальный предприниматель состоит на учете в налоговом органе в одном субъекте Российской Федерации, а заявление на получение патента подает в налоговый орган другого субъекта Российской Федерации, этот индивидуальный предприниматель обязан вместе с заявлением на получение патента подать заявление о постановке на учет в этом налоговом органе.

6. Годовая стоимость патента определяется как соответствующая налоговой ставке, предусмотренной пунктом 1 статьи 346.20 настоящего Кодекса, процентная доля установленного по каждому виду предпринимательской деятельности, предусмотренному пунктом 2 настоящей статьи, потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода.

В случае получения индивидуальным предпринимателем патента на более короткий срок (квартал, шесть месяцев, девять месяцев) стоимость патента подлежит пересчету в соответствии с продолжительностью того периода, на который был выдан патент.

7. Размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода устанавливается на календарный год законами субъектов Российской Федерации по каждому из видов предпринимательской деятельности, по которому разрешается применение индивидуальными предпринимателями упрощенной системы налогообложения на основе патента. При этом допускается дифференциация такого годового дохода с учетом особенностей и места ведения предпринимательской деятельности индивидуальными предпринимателями на территории соответствующего субъекта Российской Федерации. Если законом субъекта Российской Федерации по какому-либо из видов предпринимательской деятельности, указанных в пункте 2 настоящей статьи, размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода не изменен на следующий календарный год, то в этом календарном году при определении годовой стоимости патента учитывается размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода, действующий в предыдущем году. Размер потенциально возможного годового дохода ежегодно подлежит индексации на указанный в абзаце третьем пункта 2 статьи 346.12 настоящего Кодекса коэффициент-дефлятор.

В случае, если вид предпринимательской деятельности, предусмотренный пунктом 2 настоящей статьи, входит в перечень видов предпринимательской деятельности, установленный пунктом 2 статьи 346.26 настоящего Кодекса, размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по данному виду предпринимательской деятельности не может превышать величину базовой доходности, установленной статьей 346.29 настоящего Кодекса в отношении соответствующего вида предпринимательской деятельности, умноженную на 30.

8. Индивидуальные предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения на основе патента, производят оплату одной трети стоимости патента в срок не позднее 25 календарных дней после начала осуществления предпринимательской деятельности на основе патента.

9. При нарушении условий применения упрощенной системы налогообложения на основе патента, в том числе привлечения в своей предпринима-

тельской деятельности наемных работников (в том числе по договорам гражданско-правового характера) или осуществления на основе патента вида предпринимательской деятельности, не предусмотренного в законе субъекта Российской Федерации, а также при неоплате (неполной оплате) одной трети стоимости патента в срок, установленный пунктом 8 настоящей статьи, индивидуальный предприниматель теряет право на применение упрощенной системы налогообложения на основе патента в периоде, на который был выдан патент.

В этом случае индивидуальный предприниматель должен уплачивать налоги в соответствии с общим режимом налогообложения. При этом стоимость (часть стоимости) патента, уплаченная индивидуальным предпринимателем, не возвращается.

Индивидуальный предприниматель обязан сообщить в налоговый орган об утрате права на применение упрощенной системы налогообложения на основе патента и переходе на иной режим налогообложения в течение 15 календарных дней с начала применения иного режима налогообложения.

Индивидуальный предприниматель, перешедший с упрощенной системы налогообложения на основе патента на иной режим налогообложения, вправе вновь перейти на упрощенную систему налогообложения на основе патента не ранее чем через три года после того, как он утратил право на применение упрощенной системы налогообложения на основе патента.

10. Оплата оставшейся части стоимости патента производится налогоплательщиком не позднее 25 календарных дней со дня окончания периода, на который был получен патент. При этом при оплате оставшейся части стоимости патента она подлежит уменьшению на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

11. Налоговая декларация, предусмотренная статьей 346.23 настоящего Кодекса, налогоплательщиками упрощенной системы налогообложения на основе патента в налоговые органы не представляется.

12. Налогоплательщики упрощенной системы налогообложения на основе патента ведут налоговый учет доходов в порядке, установленном статьей 346.24 настоящего Кодекса.

Глава 26.3. СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В ВИДЕ ЕДИНОГО НАЛОГА НА ВМЕНЕННЫЙ ДОХОД ДЛЯ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Статья 346.26. Общие положения

1. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности устанавливается настоящим Кодексом, вводится в действие нормативными правовыми актами представитель-

ных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга и применяется наряду с общей системой налогообложения (далее в настоящей главе – общий режим налогообложения) и иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

2. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (далее в настоящей главе – единый налог) может применяться по решениям представительных органов муниципальных районов, городских округов, законодательных (представительных) органов государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга в отношении следующих видов предпринимательской деятельности:

1) оказания бытовых услуг, их групп, подгрупп, видов и (или) отдельных бытовых услуг, классифицируемых в соответствии с Общероссийским классификатором услуг населению;

2) оказания ветеринарных услуг;

3) оказания услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств;

4) оказания услуг по предоставлению во временное владение (в пользование) мест для стоянки автотранспортных средств, а также по хранению автотранспортных средств на платных стоянках (за исключением штрафных автостоянок);

4.1) утратил силу. – Федеральный закон от 21.07.2005 № 101-ФЗ;

5) оказания автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, осуществляемых организациями и индивидуальными предпринимателями, имеющими на праве собственности или ином праве (пользования, владения и (или) распоряжения) не более 20 транспортных средств, предназначенных для оказания таких услуг;

6) розничной торговли, осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации торговли. Для целей настоящей главы розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с площадью торгового зала более 150 квадратных метров по каждому объекту организации торговли, признается видом предпринимательской деятельности, в отношении которого единый налог не применяется;

7) розничной торговли, осуществляемой через объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети;

8) оказания услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации общественного питания. Для целей настоящей главы оказание услуг

общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей более 150 квадратных метров по каждому объекту организации общественного питания, признается видом предпринимательской деятельности, в отношении которого единый налог не применяется;

9) оказания услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей;

10) распространения наружной рекламы с использованием рекламных конструкций;

11) размещения рекламы на транспортных средствах;

12) оказания услуг по временному размещению и проживанию организациями и предпринимателями, использующими в каждом объекте предоставления данных услуг общую площадь помещений для временного размещения и проживания не более 500 квадратных метров;

13) оказания услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, объектов нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания, не имеющих зала обслуживания посетителей;

14) оказания услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков для размещения объектов стационарной и нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания.

2.1. Единый налог не применяется в отношении видов предпринимательской деятельности, указанных в пункте 2 настоящей статьи, в случае осуществления их в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом, а также в случае осуществления их налогоплательщиками, отнесенными к категории крупнейших в соответствии со статьей 83 настоящего Кодекса.

Единый налог не применяется в отношении видов предпринимательской деятельности, указанных в подпунктах 6–9 пункта 2 настоящей статьи, в случае, если они осуществляются организациями и индивидуальными предпринимателями, перешедшими в соответствии с главой 26.1 настоящего Кодекса на уплату единого сельскохозяйственного налога, и указанные организации и индивидуальные предприниматели реализуют через свои объекты организации торговли и (или) общественного питания произведенную ими сельскохозяйственную продукцию, включая продукцию первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства.

2.2. На уплату единого налога не переводятся:

1) организации и индивидуальные предприниматели, среднесписочная численность работников которых за предшествующий календарный

год, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, превышает 100 человек;

2) организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25 процентов. Указанное ограничение не распространяется на организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 процентов, а их доля в фонде оплаты труда – не менее 25 процентов, на организации потребительской кооперации, осуществляющие свою деятельность в соответствии с Законом Российской Федерации от 19 июня 1992 года № 3085-1 «О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации», а также на хозяйственные общества, единственными учредителями которых являются потребительские общества и их союзы, осуществляющие свою деятельность в соответствии с указанным Законом;

3) индивидуальные предприниматели, перешедшие в соответствии с главой 26.2 настоящего Кодекса на упрощенную систему налогообложения на основе патента по видам предпринимательской деятельности, которые по решениям представительных органов муниципальных районов, городских округов, законодательных (представительных) органов государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга переведены на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;

4) учреждения образования, здравоохранения и социального обеспечения в части предпринимательской деятельности по оказанию услуг общественного питания, предусмотренной подпунктом 8 пункта 2 настоящей статьи, если оказание услуг общественного питания является неотъемлемой частью процесса функционирования указанных учреждений и эти услуги оказываются непосредственно этими учреждениями;

5) организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие виды предпринимательской деятельности, указанные в подпунктах 13 и 14 пункта 2 настоящей статьи, в части оказания услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование автозаправочных станций и автогазозаправочных станций.

2.3. Если по итогам налогового периода налогоплательщиком допущено несоответствие требованиям, установленным подпунктами 1 и 2 пункта 2.2 настоящей статьи, он считается утратившим право на применение системы налогообложения, установленной настоящей главой, и перешедшим на общий режим налогообложения с начала налогового периода, в котором допущено несоответствие указанным требованиям. При этом суммы налогов, подлежащих уплате при использовании общего режима налогообложения, ис-

числяются и уплачиваются в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах для вновь созданных организаций или вновь зарегистрированных индивидуальных предпринимателей.

Если налогоплательщик, утративший право на применение системы налогообложения, установленной настоящей главой, осуществляет виды предпринимательской деятельности, переведенные решениями представительных органов муниципальных районов, городских округов, законодательных (представительных) органов государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга на уплату единого налога, без нарушения требований, установленных подпунктами 1 и 2 пункта 2.2 настоящей статьи, то он обязан перейти на систему налогообложения, установленную настоящей главой, с начала следующего налогового периода по единому налогу, то есть с начала квартала, следующего за кварталом, в котором налогоплательщиком устранены несоответствия установленным требованиям.

3. Нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга устанавливаются:

1) утратил силу. – Федеральный закон от 21.07.2005 № 101-ФЗ;

2) виды предпринимательской деятельности, в отношении которых вводится единый налог, в пределах перечня, установленного пунктом 2 настоящей статьи.

При введении единого налога в отношении предпринимательской деятельности по оказанию бытовых услуг может быть определен перечень их групп, подгрупп, видов и (или) отдельных бытовых услуг, подлежащих переводу на уплату единого налога;

3) значения коэффициента K_2 , указанного в статье 346.27 настоящего Кодекса, или значения данного коэффициента, учитывающие особенности ведения предпринимательской деятельности.

4. Уплата организациями единого налога предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (в отношении прибыли, полученной от предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом), налога на имущество организаций (в отношении имущества, используемого для ведения предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом) и единого социального налога (в отношении выплат, производимых физическим лицам в связи с ведением предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом).

Уплата индивидуальными предпринимателями единого налога предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом), налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществле-

ния предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом) и единого социального налога (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом, и выплат, производимых физическим лицам в связи с ведением предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом).

Организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками единого налога, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость (в отношении операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с главой 21 настоящего Кодекса, осуществляемых в рамках предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом), за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в соответствии с настоящим Кодексом при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Исчисление и уплата иных налогов и сборов, не указанных в настоящем пункте, осуществляются налогоплательщиками в соответствии с иными режимами налогообложения.

Организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками единого налога, уплачивают страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством Российской Федерации.

5. Налогоплательщики обязаны соблюдать порядок ведения расчетных и кассовых операций в наличной и безналичной формах, установленный в соответствии с законодательством Российской Федерации.

6. При осуществлении нескольких видов предпринимательской деятельности, подлежащих налогообложению единым налогом в соответствии с настоящей главой, учет показателей, необходимых для исчисления налога, ведется раздельно по каждому виду деятельности.

7. Налогоплательщики, 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.

Налогоплательщики, осуществляющие наряду с предпринимательской деятельностью, подлежащей налогообложению единым налогом, иные виды предпринимательской деятельности, исчисляют и уплачивают налоги и

сборы в отношении данных видов деятельности в соответствии с иными режимами налогообложения, предусмотренными настоящим Кодексом.

8. Организации и индивидуальные предприниматели при переходе с общего режима налогообложения на уплату единого налога выполняют следующее правило: суммы налога на добавленную стоимость, исчисленные и уплаченные налогоплательщиком налога на добавленную стоимость с сумм оплаты (частичной оплаты), полученной до перехода на уплату единого налога в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ, оказания услуг или передачи имущественных прав, осуществляемых в период после перехода на уплату единого налога, подлежат вычету в последнем налоговом периоде, предшествующем месяцу перехода налогоплательщика налога на добавленную стоимость на уплату единого налога, при наличии документов, свидетельствующих о возврате сумм налога покупателем в связи с переходом налогоплательщика на уплату единого налога.

9. Организации и индивидуальные предприниматели, уплачивающие единый налог, при переходе на общий режим налогообложения выполняют следующее правило: суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщику, перешедшему на уплату единого налога, по приобретенным им товарам (работам, услугам, имущественным правам), которые не были использованы в деятельности, подлежащей налогообложению единым налогом, подлежат вычету при переходе на общий режим налогообложения в порядке, предусмотренном главой 21 настоящего Кодекса для налогоплательщиков налога на добавленную стоимость.

Статья 346.27. Основные понятия, используемые в настоящей главе

Для целей настоящей главы используются следующие основные понятия:
вмененный доход – потенциально возможный доход налогоплательщика единого налога, рассчитываемый с учетом совокупности условий, непосредственно влияющих на получение указанного дохода, и используемый для расчета величины единого налога по установленной ставке;

базовая доходность – условная месячная доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя, характеризующего определенный вид предпринимательской деятельности в различных сопоставимых условиях, которая используется для расчета величины вмененного дохода;

корректирующие коэффициенты базовой доходности – коэффициенты, показывающие степень влияния того или иного условия на результат предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом, а именно:

K_1 – устанавливаемый на календарный год коэффициент-дефлятор, рассчитываемый как произведение коэффициента, применяемого в предшествующем периоде, и коэффициента, учитывающего изменение потре-

бительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации в предшествующем календарном году, который определяется и подлежит официальному опубликованию в порядке, установленном Правительством Российской Федерации;

K_2 – корректирующий коэффициент базовой доходности, учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности, в том числе ассортимент товаров (работ, услуг), сезонность, режим работы, величину доходов, особенности места ведения предпринимательской деятельности, площадь информационного поля электронных табло, площадь информационного поля наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, площадь информационного поля наружной рекламы с автоматической сменой изображения, количество автобусов любых типов, трамваев, троллейбусов, легковых и грузовых автомобилей, прицепов, полуприцепов и прицепов-ропусков, речных судов, используемых для распространения и (или) размещения рекламы, и иные особенности;

бытовые услуги – платные услуги, оказываемые физическим лицам (за исключением услуг ломбардов и услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств), предусмотренные Общероссийским классификатором услуг населению, за исключением услуг по изготовлению мебели, строительству индивидуальных домов;

ветеринарные услуги – услуги, оплачиваемые физическими лицами и организациями по перечню услуг, предусмотренному нормативными правовыми актами Российской Федерации, а также Общероссийским классификатором услуг населению;

услуги по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств – платные услуги, оказываемые физическим лицам и организациям по перечню услуг, предусмотренному Общероссийским классификатором услуг населению. К данным услугам не относятся услуги по правке автотранспортных средств, услуги по гарантийному ремонту и обслуживанию, а также услуги по хранению автотранспортных средств на платных автостоянках и штрафных автостоянках;

транспортные средства (в целях подпункта 5 пункта 2 статьи 346.26 настоящего Кодекса) – автотранспортные средства, предназначенные для перевозки по дорогам пассажиров и грузов (автобусы любых типов, легковые и грузовые автомобили). К транспортным средствам не относятся прицепы, полуприцепы и прицепы-ропуски. В автотранспортном средстве, предназначенном для перевозки пассажиров, количество посадочных мест в целях настоящей главы определяется как количество мест для сидения (за исключением места водителя и места кондуктора) на основании данных технического паспорта завода – изготовителя автотранспортного средства. Если в техническом паспорте завода – изготовителя автотранспортного

средства отсутствует информация о количестве посадочных мест, то это количество определяется органами государственного надзора за техническим состоянием самоходных машин и других видов техники в Российской Федерации на основании заявления организации (индивидуального предпринимателя), являющейся (являющегося) собственником автотранспортного средства, предназначенного для перевозки пассажиров при осуществлении предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению в соответствии с настоящей главой;

платные стоянки – площади (в том числе открытые и крытые площадки), используемые в качестве мест для оказания платных услуг по предоставлению во временное владение (в пользование) мест для стоянки автотранспортных средств, а также по хранению автотранспортных средств (за исключением штрафных стоянок);

розничная торговля – предпринимательская деятельность, связанная с торговлей товарами (в том числе за наличный расчет, а также с использованием платежных карт) на основе договоров розничной купли-продажи. К данному виду предпринимательской деятельности не относится реализация подакцизных товаров, указанных в подпунктах 6–10 пункта 1 статьи 181 настоящего Кодекса, продуктов питания и напитков, в том числе алкогольных, как в упаковке и расфасовке изготовителя, так и без такой упаковки и расфасовки, в барах, ресторанах, кафе и других объектах организации общественного питания, газа, грузовых и специальных автомобилей, прицепов, полуприцепов, прицепов-ропусков, автобусов любых типов, товаров по образцам и каталогам вне стационарной торговой сети (в том числе в виде почтовых отправлений (посылочная торговля), а также через телемагазины, телефонную связь и компьютерные сети), передача лекарственных препаратов по льготным (бесплатным) рецептам, а также продукции собственного производства (изготовления). Реализация через торговые автоматы товаров и (или) продукции общественного питания, изготовленной в этих торговых автоматах, относится в целях настоящей главы к розничной торговле;

стационарная торговая сеть – торговая сеть, расположенная в предназначенных и (или) используемых для ведения торговли зданиях, строениях, сооружениях, подсоединенных к инженерным коммуникациям;

стационарная торговая сеть, имеющая торговые залы, – торговая сеть, расположенная в предназначенных для ведения торговли зданиях и строениях (их частях), имеющих оснащенные специальным оборудованием обособленные помещения, предназначенные для ведения розничной торговли и обслуживания покупателей. К данной категории торговых объектов относятся магазины и павильоны;

стационарная торговая сеть, не имеющая торговых залов, – торговая сеть, расположенная в предназначенных для ведения торговли зданиях,

строениях и сооружениях (их частях), не имеющих обособленных и специально оснащенных для этих целей помещений, а также в зданиях, строениях и сооружениях (их частях), используемых для заключения договоров розничной купли-продажи, а также для проведения торгов. К данной категории торговых объектов относятся крытые рынки (ярмарки), торговые комплексы, киоски, торговые автоматы и другие аналогичные объекты;

нестационарная торговая сеть – торговая сеть, функционирующая на принципах развозной и разносной торговли, а также объекты организации торговли, не относимые к стационарной торговой сети;

развозная торговля – розничная торговля, осуществляемая вне стационарной розничной сети с использованием специализированных или специально оборудованных для торговли транспортных средств, а также мобильного оборудования, применяемого только с транспортным средством. К данному виду торговли относится торговля с использованием автомобиля, автолавки, автомагазина, тонара, автоприцепа, передвижного торгового автомата;

разносная торговля – розничная торговля, осуществляемая вне стационарной розничной сети путем непосредственного контакта продавца с покупателем в организациях, на транспорте, на дому или на улице. К данному виду торговли относится торговля с рук, лотка, из корзин и ручных тележек;

услуги общественного питания – услуги по изготовлению кулинарной продукции и (или) кондитерских изделий, созданию условий для потребления и (или) реализации готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и (или) покупных товаров, а также по проведению досуга. К услугам общественного питания не относятся услуги по производству и реализации подакцизных товаров, указанных в подпунктах 3 и 4 пункта 1 статьи 181 настоящего Кодекса;

объект организации общественного питания, имеющий зал обслуживания посетителей, – здание (его часть) или строение, предназначенное для оказания услуг общественного питания, имеющее специально оборудованное помещение (открытую площадку) для потребления готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и (или) покупных товаров, а также для проведения досуга. К данной категории объектов организации общественного питания относятся рестораны, бары, кафе, столовые, закусочные;

объект организации общественного питания, не имеющий зала обслуживания посетителей, – объект организации общественного питания, не имеющий специально оборудованного помещения (открытой площадки) для потребления готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и (или) покупных товаров. К данной категории объектов организации общественного питания относятся киоски, палатки, магазины (отделы) кулинарии при ресторанах, барах, кафе, столовых, закусочных и другие аналогичные точки общественного питания;

площадь торгового зала – часть магазина, павильона (открытой площадки), занятая оборудованием, предназначенным для выкладки, демонстрации товаров, проведения денежных расчетов и обслуживания покупателей, площадь контрольно-кассовых узлов и кассовых кабин, площадь рабочих мест обслуживающего персонала, а также площадь проходов для покупателей. К площади торгового зала относится также арендуемая часть площади торгового зала. Площадь подсобных, административно-бытовых помещений, а также помещений для приема, хранения товаров и подготовки их к продаже, в которых не производится обслуживание покупателей, не относится к площади торгового зала. Площадь торгового зала определяется на основании инвентаризационных и правоустанавливающих документов;

площадь зала обслуживания посетителей – площадь специально оборудованных помещений (открытых площадок) объекта организации общественного питания, предназначенных для потребления готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и (или) покупных товаров, а также для проведения досуга, определяемая на основании инвентаризационных и правоустанавливающих документов.

В целях настоящей главы к инвентаризационным и правоустанавливающим документам относятся любые имеющиеся у организации или индивидуального предпринимателя документы на объект стационарной торговой сети (организации общественного питания), содержащие необходимую информацию о назначении, конструктивных особенностях и планировке помещений такого объекта, а также информацию, подтверждающую право пользования данным объектом (договор купли-продажи нежилого помещения, технический паспорт на нежилое помещение, планы, схемы, экспликации, договор аренды (субаренды) нежилого помещения или его части (частей), разрешение на право обслуживания посетителей на открытой площадке и другие документы);

открытая площадка – специально оборудованное для торговли или общественного питания место, расположенное на земельном участке;

магазин – специально оборудованное здание (его часть), предназначенное для продажи товаров и оказания услуг покупателям и обеспеченное торговыми, подсобными, административно-бытовыми помещениями, а также помещениями для приема, хранения товаров и подготовки их к продаже;

павильон – строение, имеющее торговый зал и рассчитанное на одно или несколько рабочих мест;

киоск – строение, которое не имеет торгового зала и рассчитано на одно рабочее место продавца;

палатка – сборно-разборная конструкция, оснащенная прилавком, не имеющая торгового зала;

торговое место – место, используемое для совершения сделок розничной купли-продажи. К торговым местам относятся здания, строения, соору-

жения (их часть) и (или) земельные участки, используемые для совершения сделок розничной купли-продажи, а также объекты организации розничной торговли и общественного питания, не имеющие торговых залов и залов обслуживания посетителей (палатки, ларьки, киоски, боксы, контейнеры и другие объекты, в том числе расположенные в зданиях, строениях и сооружениях), прилавки, столы, лотки (в том числе расположенные на земельных участках), земельные участки, используемые для размещения объектов организации розничной торговли (общественного питания), не имеющих торговых залов (залов обслуживания посетителей), прилавков, столов, лотков и других объектов;

абзац утратил силу. – Федеральный закон от 22.07.2008 № 155-ФЗ;

площадь информационного поля наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, за исключением наружной рекламы с автоматической сменой изображения, – площадь нанесенного изображения;

площадь информационного поля наружной рекламы с автоматической сменой изображения – площадь экспонирующей поверхности;

площадь информационного поля электронных табло наружной рекламы – площадь светоизлучающей поверхности;

распространение наружной рекламы с использованием рекламных конструкций – предпринимательская деятельность по распространению наружной рекламы с использованием щитов, стендов, строительных сеток, перетяжек, электронных табло, воздушных шаров, аэростатов и иных технических средств стабильного территориального размещения, монтируемых и располагаемых на внешних стенах, крышах и иных конструктивных элементах зданий, строений, сооружений или вне их, а также остановочных пунктов движения общественного транспорта, осуществляемая владельцем рекламной конструкции, являющимся рекламодателем, с соблюдением требований Федерального закона от 13 марта 2006 года № 38-ФЗ «О рекламе» (далее – Федеральный закон «О рекламе»). Владелец рекламной конструкции (организация или индивидуальный предприниматель) – собственник рекламной конструкции либо иное лицо, обладающее вещным правом на рекламную конструкцию или правом владения и пользования рекламной конструкцией на основании договора с ее собственником;

размещение рекламы на транспортном средстве – предпринимательская деятельность по размещению рекламы на транспортном средстве, осуществляемая с соблюдением требований Федерального закона «О рекламе», на основании договора, заключаемого рекламодателем с собственником транспортного средства или уполномоченным им лицом либо с лицом, обладающим иным вещным правом на транспортное средство;

количество работников – среднесписочная (средняя) за каждый календарный месяц налогового периода численность работающих с учетом

всех работников, в том числе работающих по совместительству, договорам подряда и другим договорам гражданско-правового характера;

помещение для временного размещения и проживания – помещение, используемое для временного размещения и проживания физических лиц (квартира, комната в квартире, частный дом, коттедж (их части), гостиничный номер, комната в общежитии и другие помещения). Общая площадь помещений для временного размещения и проживания определяется на основании инвентаризационных и правоустанавливающих документов на объекты предоставления услуг по временному размещению и проживанию (договоров купли-продажи, аренды (субаренды), технических паспортов, планов, схем, экспликаций и других документов).

При определении общей площади помещений для временного размещения и проживания объектов гостиничного типа (гостиниц, кемпингов, общежитий и других объектов) не учитывается площадь помещений общего пользования проживающих (холлов, коридоров, вестибюлей на этажах, межэтажных лестниц, общих санузлов, саун и душевых комнат, помещений ресторанов, баров, столовых и других помещений), а также площадь административно-хозяйственных помещений;

объекты предоставления услуг по временному размещению и проживанию – здания, строения, сооружения (их части), имеющие помещения для временного размещения и проживания (жилые дома, коттеджи, частные дома, постройки на приусадебных участках, здания и строения (комплексы конструктивно обособленных (объединенных) зданий и строений, расположенных на одном земельном участке), используемые под гостиницы, кемпинги, общежития и другие объекты);

площадь стоянки – общая площадь земельного участка, на которой размещена платная стоянка, определяемая на основании правоустанавливающих и инвентаризационных документов.

Статья 346.28. Налогоплательщики

1. Налогоплательщиками являются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие на территории муниципального района, городского округа, городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга, в которых введен единый налог, предпринимательскую деятельность, облагаемую единым налогом.

2. Организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие виды предпринимательской деятельности, переведенные решениями представительных органов муниципальных районов, городских округов, законодательных (представительных) органов государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга на уплату единого налога, обязаны встать на учет в налоговом органе:

по месту осуществления предпринимательской деятельности (за исключением видов предпринимательской деятельности, указанных в абзаце третьем настоящего пункта);

по месту нахождения организации (месту жительства индивидуального предпринимателя) – по видам предпринимательской деятельности, указанным в подпунктах 5, 7 (в части, касающейся развозной и разносной розничной торговли) и в подпункте 11 пункта 2 статьи 346.26 настоящего Кодекса.

Постановка на учет организации или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика единого налога, которые осуществляют предпринимательскую деятельность на территориях нескольких городских округов или муниципальных районов, на нескольких внутригородских территориях городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга, на территориях которых действуют несколько налоговых органов, осуществляется в налоговом органе, на подведомственной территории которого расположено место осуществления предпринимательской деятельности, указанное первым в заявлении о постановке на учет организации или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика единого налога.

3. Организации или индивидуальные предприниматели, которые подлежат постановке на учет в качестве налогоплательщиков единого налога, подают в налоговые органы в течение пяти дней со дня начала осуществления предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению единым налогом, заявление о постановке на учет организации или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика единого налога.

Налоговый орган, осуществивший постановку на учет организации или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика единого налога, в течение пяти дней со дня получения заявления о постановке на учет организации или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика единого налога выдает уведомление о постановке на учет организации или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика единого налога.

Снятие с учета налогоплательщика единого налога при прекращении им предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению единым налогом, осуществляется на основании заявления, поданного в налоговый орган в течение пяти дней со дня прекращения предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом.

Налоговый орган в течение пяти дней со дня получения от налогоплательщика заявления о снятии с учета в качестве налогоплательщика единого налога направляет ему уведомление о снятии его с учета.

Форма заявления о постановке на учет организации или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика единого налога и форма заявления организации или индивидуального предпринимателя о снятии с учета в качестве налогоплательщика единого налога в связи с прекращением

ем предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению единым налогом, устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

4. На розничных рынках, образованных в соответствии с Федеральным законом от 30 декабря 2006 года № 271-ФЗ «О розничных рынках и о внесении изменений в Трудовой кодекс Российской Федерации», налогоплательщиками в отношении видов предпринимательской деятельности, предусмотренных подпунктами 13 и 14 пункта 2 статьи 346.26 настоящего Кодекса, являются управляющие рынком компании.

Статья 346.29. Объект налогообложения и налоговая база

1. Объектом налогообложения для применения единого налога признается вмененный доход налогоплательщика.

2. Налоговой базой для исчисления суммы единого налога признается величина вмененного дохода, рассчитываемая как произведение базовой доходности по определенному виду предпринимательской деятельности, исчисленной за налоговый период, и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности.

3. Для исчисления суммы единого налога в зависимости от вида предпринимательской деятельности используются следующие физические показатели, характеризующие определенный вид предпринимательской деятельности, и базовая доходность в месяц:

Виды предпринимательской деятельности	Физические показатели	Базовая доходность в месяц (рублей)
1	2	3
Оказание бытовых услуг	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	7500
Оказание ветеринарных услуг	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	7500
Оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	12 000
Оказание услуг по предоставлению во временное владение (в пользование) мест для стоянки автотранспортных средств, а также по хранению автотранспортных средств на платных стоянках	Общая площадь стоянки (в квадратных метрах)	50

1	2	3
Оказание автотранспортных услуг по перевозке грузов	Количество автотранспортных средств, используемых для перевозки грузов	6000
Оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров	Количество посадочных мест	500
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, имеющей торговые залы	Площадь торгового зала (в квадратных метрах)	1800
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети, площадь торгового места в которых не превышает 5 квадратных метров	Торговое место	9000
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети, площадь торгового места в которых превышает 5 квадратных метров	Площадь торгового места (в квадратных метрах)	1800
Развозная и разносная розничная торговля	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	4500
Оказание услуг общественного питания через объекты организации общественного питания, имеющие залы обслуживания посетителей	Площадь зала обслуживания (в квадратных метрах)	1000
Оказание услуг общественного питания через объекты организации общественного питания, не имеющие залов обслуживания посетителей	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	4500
Распространение наружной рекламы с использованием рекламных конструкций (за исключением рекламных конструкций с автоматической сменой изображения и электронных табло)	Площадь информационного поля (в квадратных метрах)	3000

1	2	3
Распространение наружной рекламы с использованием рекламных конструкций с автоматической сменой изображения	Площадь информационного поля (в квадратных метрах)	4000
Распространение наружной рекламы посредством электронных табло	Площадь информационного поля (в квадратных метрах)	5000
Размещение рекламы на транспортных средствах	Количество транспортных средств, на которых размещена реклама	10 000
Оказание услуг по временному размещению и проживанию	Общая площадь помещения для временного размещения и проживания (в квадратных метрах)	1000
Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, объектов нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания, не имеющих залов обслуживания посетителей, если площадь каждого из них не превышает 5 квадратных метров	Количество переданных во временное владение и (или) в пользование торговых мест, объектов нестационарной торговой сети, объектов организации общественного питания	6000
Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, объектов нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания, не имеющих залов обслуживания посетителей, если площадь каждого из них превышает 5 квадратных метров	Площадь переданного во временное владение и (или) в пользование торгового места, объекта нестационарной торговой сети, объекта организации общественного питания (в квадратных метрах)	1200

1	2	3
Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков для размещения объектов стационарной и нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания, если площадь земельного участка не превышает 10 квадратных метров	Количество переданных во временное владение и (или) в пользование земельных участков	5000
Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков для размещения объектов стационарной и нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания, если площадь земельного участка превышает 10 квадратных метров	Площадь переданного во временное владение и (или) в пользование земельного участка (в квадратных метрах)	1000

4. Базовая доходность корректируется (умножается) на коэффициенты K_1 и K_2 .

5. *Утратил силу.* – Федеральный закон от 21.07.2005 № 101-ФЗ.

6. При определении величины базовой доходности представительные органы муниципальных районов, городских округов, законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга могут корректировать (умножать) базовую доходность, указанную в пункте 3 настоящей статьи, на корректирующий коэффициент K_2 .

Корректирующий коэффициент K_2 определяется как произведение установленных нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга значений, учитывающих влияние на результат предпринимательской деятельности факторов, предусмотренных статьей 346.27 настоящего Кодекса.

Абзац утратил силу. – Федеральный закон от 22.07.2008 № 155-ФЗ.

7. Значения корректирующего коэффициента K_2 определяются для всех категорий налогоплательщиков представительными органами муниципальных районов, городских округов, законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга на период не менее чем календарный год

и могут быть установлены в пределах от 0,005 до 1 включительно. Если нормативный правовой акт представительного органа муниципального района, городского округа, законы городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга о внесении изменений в действующие значения корректирующего коэффициента K_2 не приняты до начала следующего календарного года и (или) не вступили в силу в установленном настоящим Кодексом порядке с начала следующего календарного года, то в следующем календарном году продолжают действовать значения корректирующего коэффициента K_2 , действовавшие в предыдущем календарном году.

8. *Утратил силу.* – Федеральный закон от 21.07.2005 № 101-ФЗ.

9. В случае, если в течение налогового периода у налогоплательщика произошло изменение величины физического показателя, налогоплательщик при исчислении суммы единого налога учитывает указанное изменение с начала того месяца, в котором произошло изменение величины физического показателя.

10. Размер вмененного дохода за квартал, в течение которого осуществлена соответствующая государственная регистрация налогоплательщика, рассчитывается исходя из полных месяцев начиная с месяца, следующего за месяцем указанной государственной регистрации.

11. Значения корректирующего коэффициента K_2 округляются до третьего знака после запятой. Значения физических показателей указываются в целых единицах. Все значения стоимостных показателей декларации указываются в полных рублях. Значения стоимостных показателей менее 50 копеек (0,5 единицы) отбрасываются, а 50 копеек (0,5 единицы) и более округляются до полного рубля (целой единицы).

Статья 346.30. Налоговый период

Налоговым периодом по единому налогу признается квартал.

Статья 346.31. Налоговая ставка

Ставка единого налога устанавливается в размере 15 процентов величины вмененного дохода.

Статья 346.32. Порядок и сроки уплаты единого налога

1. Уплата единого налога производится налогоплательщиком по итогам налогового периода не позднее 25-го числа первого месяца следующего налогового периода.

2. Сумма единого налога, исчисленная за налоговый период, уменьшается налогоплательщиками на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплаченных (в пределах исчисленных сумм) за этот же период времени в соответствии с законодательством Российской Федерации при выплате налогоплательщиками вознаграждений работни-

кам, занятым в тех сферах деятельности налогоплательщика, по которым уплачивается единый налог, а также на сумму страховых взносов в виде фиксированных платежей, уплаченных индивидуальными предпринимателями за свое страхование, и на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма единого налога не может быть уменьшена более чем на 50 процентов.

3. Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками в налоговые органы не позднее 20-го числа первого месяца следующего налогового периода.

Статья 346.33. Зачисление сумм единого налога

Суммы единого налога зачисляются на счета органов Федерального казначейства для их последующего распределения в бюджеты всех уровней и бюджеты государственных внебюджетных фондов в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

Глава 26.4. СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИ ВЫПОЛНЕНИИ СОГЛАШЕНИЙ О РАЗДЕЛЕ ПРОДУКЦИИ

Статья 346.34. Основные понятия, используемые в настоящей главе

В целях настоящей главы используются следующие основные понятия:
инвестор – юридическое лицо или создаваемое на основе договора о совместной деятельности и не имеющее статуса юридического лица объединение юридических лиц, осуществляющее вложение собственных заемных или привлеченных средств (имущества и (или) имущественных прав) в поиск, разведку и добычу минерального сырья и являющееся пользователем недр на условиях соглашения о разделе продукции (далее в настоящей главе – соглашение);

продукция – полезное ископаемое, добытое из недр на территории Российской Федерации, а также на континентальном шельфе Российской Федерации и (или) в пределах исключительной экономической зоны Российской Федерации, на участке недр, предоставленном инвестору, и первое по своему качеству соответствующее государственному стандарту Российской Федерации, стандарту отрасли, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого – стандарту организации (предприятия). Не может быть признана полезным ископаемым продукция, полученная при дальнейшей переработке (обогащении, технологическом переделе) полезного ископаемого и являющаяся продукцией обрабатывающей промышленности;

произведенная продукция – количество продукции горнодобывающей промышленности и продукции разработки карьеров, содержащееся в фак-

тически добытом (извлеченном) из недр (отходов, потерь) минеральном сырье (породе, жидкости и иной смеси), первой по своему качеству соответствующей государственному стандарту Российской Федерации, стандарту отрасли, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого – стандарту организации (предприятия), добытой инвестором в ходе выполнения работ по соглашению и уменьшенной на количество технологических потерь в пределах установленных нормативов. При выполнении соглашений, в которых применяется порядок раздела продукции, установленный пунктом 2 статьи 8 Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции», доля государства в общем объеме произведенной продукции составляет не менее 32 процентов общего количества произведенной продукции;

раздел продукции – раздел между государством и инвестором произведенной продукции в натуральном и (или) стоимостном выражении в соответствии с Федеральным законом «О соглашениях о разделе продукции»;

прибыльная продукция – произведенная за отчетный (налоговый) период при выполнении соглашения продукция за вычетом части продукции, стоимостный эквивалент которой используется для уплаты налога на добычу полезных ископаемых, и компенсационной продукции;

компенсационная продукция – часть произведенной при выполнении соглашения продукции, которая не должна превышать 75 процентов общего количества произведенной продукции, а при добыче на континентальном шельфе Российской Федерации – 90 процентов общего количества произведенной продукции, передаваемой в собственность инвестора для возмещения понесенных им расходов (возмещаемые расходы), состав которых устанавливается соглашением в соответствии с настоящей главой;

пункт раздела – место коммерческого учета продукции, в котором государство передает инвестору часть произведенной продукции, причитающуюся ему по условиям соглашения. При добыче нефти место коммерческого учета продукции определяется в случае транспортировки ее трубопроводным транспортом как место, в которое нефть по трубопроводу поступает на контрольно-измерительную станцию и в котором осуществляется измерение ее количества и определение качества, подсчет в качестве произведенной продукции и передача в систему магистрального трубопровода. В случае транспортировки нефти иным транспортом, чем трубопроводный, место коммерческого учета продукции определяется соглашением как место, в которое нефть поступает на контрольно-измерительную станцию и в котором осуществляется измерение ее количества и определение качества;

цена продукции – определяемая в соответствии с условиями соглашения стоимость продукции, если иное не установлено настоящей главой;

цена нефти – цена реализации нефти, которая указана сторонами сделки, но не ниже среднего за отчетный период уровня цен нефти сырой марки «Юралс», определяемого как сумма средних арифметических цен покупки и продажи на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском) за все дни торгов, деленная на количество дней торгов в соответствующем отчетном периоде. Средние за истекший месяц уровни цен нефти сырой марки «Юралс» на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском) ежемесячно в срок не позднее 15-го числа следующего месяца доводятся через официальные источники информации в порядке, установленном Правительством Российской Федерации. При отсутствии указанной информации в официальных источниках информации средний за истекший отчетный период уровень цен нефти сырой марки «Юралс» на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском) определяется налогоплательщиком самостоятельно.

Статья 346.35. Общие положения

1. Настоящая глава устанавливает специальный налоговый режим, применяемый при выполнении соглашений, которые заключены в соответствии с Федеральным законом «О соглашениях о разделе продукции» и отвечают следующим условиям:

1) соглашения заключены после проведения аукциона на предоставление права пользования недрами на иных условиях, чем раздел продукции, в порядке и на условиях, которые определены пунктом 4 статьи 2 Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции», и признания аукциона несостоявшимся;

2) при выполнении соглашений, в которых применяется порядок раздела продукции, установленный пунктом 2 статьи 8 Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции», доля государства в общем объеме произведенной продукции составляет не менее 32 процентов общего количества произведенной продукции;

3) соглашения предусматривают увеличение доли государства в прибыльной продукции в случае улучшения показателей инвестиционной эффективности для инвестора при выполнении соглашения. Показатели инвестиционной эффективности устанавливаются в соответствии с условиями соглашения.

2. Налогоплательщик, использующий право на применение специального налогового режима при выполнении соглашений, представляет в налоговые органы соответствующие уведомления в письменном виде и следующие документы:

соглашение о разделе продукции;

решение об утверждении результатов аукциона на предоставление права пользования участком недр на иных условиях, чем раздел продукции,

в соответствии с Законом Российской Федерации «О недрах» и о признании аукциона несостоявшимся в связи с отсутствием участников.

3. В целях настоящей главы цена продукции (цена нефти) применяется для определения объема компенсационной продукции, передаваемой инвестору, для раздела прибыльной продукции в стоимостном выражении, для определения прибыли, подлежащей налогообложению, а также для компенсации расходов инвестора на уплату налогов и сборов в случаях, предусмотренных настоящей главой.

4. Установленный настоящей главой специальный налоговый режим применяется в течение всего срока действия соглашения.

5. Установленный настоящей главой специальный налоговый режим применяется в отношении налогоплательщиков и плательщиков сборов, указанных в статье 346.36 настоящего Кодекса.

6. Установленный настоящей главой специальный налоговый режим предусматривает замену уплаты совокупности налогов и сборов, установленных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, разделом произведенной продукции в соответствии с условиями соглашения, за исключением налогов и сборов, уплата которых предусмотрена настоящей главой.

7. При выполнении соглашения, предусматривающего условия раздела произведенной продукции в соответствии с пунктом 1 статьи 8 Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции», инвестор уплачивает следующие налоги и сборы:

- налог на добавленную стоимость;
- налог на прибыль организаций;
- единый социальный налог;
- налог на добычу полезных ископаемых;
- платежи за пользование природными ресурсами;
- плату за негативное воздействие на окружающую среду;
- водный налог;
- государственную пошлину;
- таможенные сборы;
- земельный налог;

акциз, за исключением акциза на подакцизное минеральное сырье, предусмотренное подпунктом 1 пункта 2 статьи 181 настоящего Кодекса.

Инвестор освобождается от уплаты региональных и местных налогов и сборов в соответствии с настоящей главой по решению соответствующего законодательного (представительного) органа государственной власти или представительного органа местного самоуправления.

Суммы уплаченных инвестором налога на добавленную стоимость, единого социального налога, платежей за пользование природными ресур-

сами, водного налога, государственной пошлины, таможенных сборов, земельного налога, акциза, а также суммы платы за негативное воздействие на окружающую среду подлежат возмещению в соответствии с положениями настоящей главы.

Инвестор не уплачивает налог на имущество организаций в отношении основных средств, нематериальных активов, запасов и затрат, которые находятся на балансе налогоплательщика и используются исключительно для осуществления деятельности, предусмотренной соглашениями. В случае, если указанное имущество используется инвестором не для целей, связанных с выполнением работ по соглашению, оно облагается налогом на имущество организаций в общеустановленном порядке.

Перечень документов, при предоставлении которых в налоговые органы осуществляется освобождение от уплаты указанного налога, определяется Правительством Российской Федерации.

Инвестор не уплачивает транспортный налог в отношении принадлежащих ему транспортных средств (за исключением легковых автомобилей), используемых исключительно для целей соглашения.

Перечень документов, при предоставлении которых в налоговые органы осуществляется освобождение от уплаты указанного налога, определяется Правительством Российской Федерации.

При использовании транспортных средств не для целей соглашения уплата транспортного налога осуществляется в общеустановленном порядке.

8. При выполнении соглашения, предусматривающего условия раздела произведенной продукции в соответствии с пунктом 2 статьи 8 Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции», инвестор уплачивает следующие налоги и сборы:

- единый социальный налог;
- государственную пошлину;
- таможенные сборы;
- налог на добавленную стоимость;
- плату за негативное воздействие на окружающую среду.

Инвестор освобождается от уплаты региональных и местных налогов и сборов в соответствии с настоящей главой по решению соответствующего законодательного (представительного) органа государственной власти или представительного органа местного самоуправления.

9. От уплаты таможенной пошлины освобождаются товары, ввозимые на таможенную территорию Российской Федерации для выполнения работ по соглашению, предусмотренных программами работ и сметами расходов, утвержденными в установленном соглашением порядке, а также продукция, произведенная в соответствии с условиями соглашения и вывозимая с таможенной территории Российской Федерации.

Перечень документов, при предоставлении которых в таможенные органы осуществляется освобождение от уплаты указанного налога, определяется Правительством Российской Федерации.

10. При выполнении соглашения объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка и порядок исчисления налога в отношении налогов, указанных в пунктах 7 и 8 настоящей статьи, определяются с учетом особенностей, предусмотренных положениями настоящей главы, действующими на дату вступления соглашения в силу.

11. При изменении в течение срока действия соглашения наименований каких-либо из указанных в настоящем Кодексе налогов и сборов без изменения при этом элементов налогообложения такие налоги и сборы исчисляются и уплачиваются при выполнении соглашения с новым наименованием.

12. В случае изменения в течение срока действия соглашения порядка уплаты налогов и сборов, а также изменения форм, порядка заполнения и сроков представления налоговых деклараций без изменения налоговой базы, налоговой ставки и порядка исчисления налога (элементов обложения сбора) уплата налогов и сборов, а также представление налоговых деклараций производятся в соответствии с действующим законодательством о налогах и сборах.

13. В случае изменения в течение срока действия соглашения налоговой ставки налога на добавленную стоимость исчисление и уплата указанного налога осуществляются по налоговой ставке, установленной в соответствии с главой 21 настоящего Кодекса.

14. В случае, если нормативными правовыми актами законодательных (представительных) органов государственной власти и представительных органов местного самоуправления не предусмотрено освобождение инвестора от уплаты региональных и местных налогов и сборов, затраты инвестора по уплате указанных налогов и сборов подлежат возмещению инвестору за счет соответствующего уменьшения доли произведенной продукции, передаваемой государству, в части, передаваемой соответствующему субъекту Российской Федерации, на величину, эквивалентную сумме фактически уплаченных указанных налогов и сборов.

15. При выполнении соглашений, заключенных до вступления в силу Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции», применяются условия освобождения от уплаты налогов, сборов и иных обязательных платежей, а также порядок исчисления, уплаты и возврата (возмещения) уплачиваемых налогов, сборов и иных обязательных платежей, которые предусмотрены указанными соглашениями. В случае несоответствия положений настоящего Кодекса и (или) иных актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, актов законодательства субъектов Российской Федерации о налогах и сборах, нормативных правовых актов

представительных органов местного самоуправления о налогах и сборах условиях указанных соглашений применяются условия таких соглашений.

Статья 346.36. Налогоплательщики и плательщики сборов при выполнении соглашений. Уполномоченные представители налогоплательщиков и плательщиков сборов

1. Налогоплательщиками и плательщиками сборов, уплачиваемых при применении специального налогового режима, установленного настоящей главой, признаются организации, являющиеся инвесторами соглашения в соответствии с Федеральным законом «О соглашениях о разделе продукции» (далее в настоящей главе – налогоплательщики).

2. Налогоплательщик вправе поручить исполнение своих обязанностей, связанных с применением специального налогового режима, установленного настоящей главой, при выполнении соглашений, оператору с его согласия. Оператор осуществляет в соответствии с настоящим Кодексом предоставленные ему налогоплательщиком полномочия на основании нотариально удостоверенной доверенности, выдаваемой в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации, в качестве уполномоченного представителя налогоплательщика.

Статья 346.37. Особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога на добычу полезных ископаемых при выполнении соглашений

1. Положения настоящей статьи применяются при выполнении соглашений, которые предусматривают условия раздела произведенной продукции в соответствии с пунктом 1 статьи 8 Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции».

2. Налогоплательщики определяют сумму налога на добычу полезных ископаемых, подлежащую уплате, в соответствии с главой 26 настоящего Кодекса с учетом особенностей, установленных настоящей статьей.

3. Налоговая база при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении в соответствии со статьей 339 настоящего Кодекса.

4. Налоговая база определяется отдельно по каждому соглашению.

5. Налоговая ставка при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений составляет 340 рублей за одну тонну. При этом указанная налоговая ставка применяется с коэффициентом, характеризующим динамику мировых цен на нефть, – Кц.

Данный коэффициент ежемесячно определяется налогоплательщиком самостоятельно по формуле:

$$K_{ц} = (Ц - 8) \times P / 252,$$

где Ц – средний за налоговый период уровень цен нефти сырой марки «Юралс» в долларах США за один баррель;

P – среднее значение за налоговый период курса доллара США к рублю Российской Федерации, устанавливаемого Центральным банком Российской Федерации.

Среднее значение за налоговый период курса доллара США к рублю Российской Федерации, устанавливаемого Центральным банком Российской Федерации, определяется налогоплательщиком самостоятельно как среднеарифметическое значение курса доллара США к рублю Российской Федерации, устанавливаемого Центральным банком Российской Федерации, за все дни в соответствующем налоговом периоде.

Средний за налоговый период уровень цен нефти сырой марки «Юралс» определяется как сумма средних арифметических цен покупки и продажи на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском) за все календарные дни торгов, деленная на количество дней торгов в соответствующем налоговом периоде.

Средние за истекший месяц уровни цен нефти сырой марки «Юралс» на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском) ежемесячно в срок не позднее 15-го числа следующего месяца доводятся через официальные источники информации в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.

При отсутствии указанной информации в официальных источниках информации средний за истекший налоговый период уровень цен нефти сырой марки «Юралс» на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском) определяется налогоплательщиком самостоятельно.

Рассчитанный в порядке, определенном настоящей статьей, коэффициент (К_ц) округляется до четвертого знака в соответствии с действующим порядком округления.

Сумма налога на добычу полезных ископаемых при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений исчисляется как произведение соответствующей налоговой ставки, исчисленной с учетом коэффициента (К_ц), и величины налоговой базы, определяемой в соответствии с настоящей статьей.

6. При выполнении соглашений налоговые ставки, установленные статьей 342 настоящего Кодекса, при добыче полезных ископаемых, за исключением нефти и газового конденсата, применяются с коэффициентом 0,5.

7. Налоговая ставка, установленная пунктом 5 настоящей статьи, применяется при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений с коэффициентом 0,5 до достижения предельного

уровня коммерческой добычи нефти и газового конденсата, который может быть установлен соглашением.

В случае, если соглашением установлен предельный уровень коммерческой добычи нефти и газового конденсата, при достижении такого предельного уровня налоговая ставка применяется с коэффициентом 1, который не изменяется в течение всего срока действия соглашения.

Статья 346.38. Особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога на прибыль организаций при выполнении соглашений

1. Положения настоящей статьи применяются при выполнении соглашений, которые предусматривают порядок раздела продукции, установленный пунктом 1 статьи 8 Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции».

2. Налогоплательщики определяют сумму налога на прибыль организаций (далее в настоящей статье – налог), подлежащую уплате, в соответствии с главой 25 настоящего Кодекса с учетом особенностей, установленных настоящей статьей.

3. Объектом налогообложения признается прибыль, полученная налогоплательщиком в связи с выполнением соглашения.

В целях настоящей статьи прибылью налогоплательщика признается его доход от выполнения соглашения, уменьшенный на величину расходов, определяемых в соответствии с настоящей статьей.

В случае, если стороной соглашения является объединение организаций, не имеющее статуса юридического лица, доход, полученный каждой организацией, являющейся участником указанного объединения, определяется пропорционально доле соответствующего участника в общем доходе такого объединения за отчетный (налоговый) период.

4. Доходом налогоплательщика от выполнения соглашения признаются стоимость прибыльной продукции, принадлежащей инвестору в соответствии с условиями соглашения, а также внереализационные доходы, определяемые в соответствии со статьей 250 настоящего Кодекса.

Стоимость прибыльной продукции определяется как произведение объема прибыльной продукции и цены произведенной продукции, устанавливаемой соглашением, за исключением цены продукции (цены нефти), определяемой в соответствии с настоящей главой.

5. Расходами налогоплательщика признаются обоснованные и документально подтвержденные расходы, произведенные (понесенные) налогоплательщиком при выполнении соглашения.

Состав расходов, размер и порядок их признания определяются в соответствии с главой 25 настоящего Кодекса с учетом особенностей, установленных настоящей статьей.

Обоснованными расходами для целей настоящей главы признаются расходы, произведенные (понесенные) налогоплательщиком в соответствии с программой работ и сметой расходов, утвержденными управляющим комитетом, в порядке, предусмотренном соглашением, а также внереализационные расходы, непосредственно связанные с выполнением соглашения.

б. В целях настоящей главы расходы налогоплательщика подразделяются на:

1) расходы, возмещаемые за счет компенсационной продукции (возмещаемые расходы);

2) расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу.

7. Возмещаемыми расходами признаются расходы, произведенные (понесенные) налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде в целях выполнения работ по соглашению в соответствии с программой работ и сметой расходов. Не признаются возмещаемыми:

1) произведенные (понесенные) до вступления соглашения в силу:

расходы на приобретение пакета геологической информации для участия в аукционе;

расходы на оплату сбора за участие в аукционе на право пользования участком недр на условиях соглашения;

2) произведенные (понесенные) с даты вступления соглашения в силу:

разовые платежи за пользование недрами при наступлении определенных событий, оговоренных в соглашении;

налог на добычу полезных ископаемых;

платежи (проценты) по полученным кредитным и заемным средствам, а также комиссионные выплаты по ним и другие расходы, связанные с получением и использованием заемных средств для финансирования деятельности по соглашению;

расходы, предусмотренные пунктом 3 статьи 262 настоящего Кодекса;

расходы, предусмотренные подпунктами 10 и 13 пункта 1 и подпунктом 5 пункта 2 статьи 265 настоящего Кодекса.

8. Возмещаемые расходы, состав которых предусмотрен соглашением в соответствии с настоящей статьей, утверждаются управляющим комитетом в порядке, установленном соглашением.

В целях настоящей статьи сумма возмещаемых расходов определяется по каждому отчетному (налоговому) периоду и подлежит возмещению налогоплательщику за счет компенсационной продукции в порядке, установленном пунктом 10 настоящей статьи.

9. В состав возмещаемых расходов включаются:

1) расходы, произведенные (понесенные) налогоплательщиком до вступления соглашения в силу. Расходы, произведенные (понесенные) до вступления соглашения в силу, признаются возмещаемыми, если соглашение

заключено по ранее не разрабатываемым месторождениям полезных ископаемых и эти расходы не были ранее признаны недропользователем участка недр для целей исчисления налога в соответствии с главой 25 настоящего Кодекса. Указанные расходы должны быть отражены в смете расходов, представляемой одновременно со сметой расходов на первый год работ по соглашению, и возмещаются в порядке и размере, которые предусмотрены настоящей статьей. В целях применения настоящей статьи амортизация по данному виду амортизируемого имущества не начисляется. В случае, если расходы относятся в соответствии со статьей 256 настоящего Кодекса к амортизируемому имуществу, их возмещение производится в следующем порядке:

если указанные расходы произведены (понесены) налогоплательщиком – российской организацией, они подлежат возмещению в размере, не превышающем остаточную стоимость амортизируемого имущества, определяемую в соответствии со статьей 257 настоящего Кодекса;

если указанные расходы произведены (понесены) налогоплательщиком – иностранной организацией, они подлежат возмещению в размере, не превышающем уровень рыночных цен;

2) расходы, произведенные (понесенные) налогоплательщиком с даты вступления соглашения в силу и в течение всего срока его действия. При этом в отношении указанных расходов устанавливаются следующие особенности:

расходы на освоение природных ресурсов, указанные в пункте 1 статьи 261 настоящего Кодекса, а также аналогичные расходы по сопряженным участкам недр, если это предусмотрено соглашением, включаются в состав расходов равномерно в течение 12 месяцев;

расходы на приобретение, сооружение, изготовление, доставку амортизируемого имущества (основных средств и нематериальных активов) и доведение его до состояния, в котором оно пригодно для использования, включаются в состав возмещаемых расходов в сумме фактически понесенных затрат при условии их включения в программу работ и смету расходов и с учетом ограничений, установленных соглашением. Начисление амортизации в порядке, установленном настоящим Кодексом, по таким расходам не производится;

расходы, произведенные (понесенные) в форме отчислений в ликвидационный фонд для финансирования ликвидационных работ, учитываются в целях налогообложения в размере и порядке, которые установлены соглашением. Порядок формирования и использования ликвидационного фонда устанавливается Правительством Российской Федерации;

расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией имущества, которое было передано государством в безвозмездное пользование налогоплательщику в соответствии со статьей 11 Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции», учитываются в целях налогообложения в размере фактически произведенных (понесенных) расходов;

управленческие расходы, связанные с выполнением соглашения, в состав которых включаются расходы на оплату аренды офисов налогоплательщика, в том числе расположенных за пределами Российской Федерации, расходы на их содержание, информационные и консультационные услуги, представительские расходы, расходы на рекламу и другие управленческие расходы по условиям соглашения возмещаются в размере норматива управленческих расходов, установленного соглашением, но не более 2 процентов общей суммы расходов, возмещаемых налогоплательщику в отчетном (налоговом) периоде. Превышение суммы управленческих расходов над нормативом, установленным настоящим пунктом, учитывается при исчислении налоговой базы инвестора по налогу.

10. В целях настоящей главы возмещаемые расходы подлежат возмещению налогоплательщику в размере, не превышающем установленного соглашением предельного уровня компенсационной продукции, который не может быть выше размера, определяемого в соответствии со статьей 346.34 настоящего Кодекса.

Компенсационная продукция за отчетный (налоговый) период рассчитывается путем деления подлежащей возмещению суммы расходов налогоплательщика на цену продукции, определяемую в соответствии с условиями соглашения, или на цену нефти, определяемую в соответствии с настоящей главой.

Если размер возмещаемых расходов не достигает предельного уровня компенсационной продукции в отчетном (налоговом) периоде, налогоплательщику в указанном периоде возмещается вся сумма возмещаемых расходов. Если размер возмещаемых расходов превышает предельный уровень компенсационной продукции в отчетном (налоговом) периоде, возмещение расходов производится в размере указанного предельного уровня. Невозмещенные в отчетном (налоговом) периоде возмещаемые расходы подлежат включению в состав возмещаемых расходов следующего отчетного (налогового) периода.

Расходы капитального характера принимаются к возмещению при условии соблюдения требования об использовании доли товаров российского происхождения при проведении работ по соглашению, установленного пунктом 2 статьи 7 Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции». Несоблюдение указанного требования является основанием для отказа в возмещении соответствующих затрат инвестора. При этом на приобретаемое оборудование и иное имущество распространяется порядок амортизации имущества, установленный статьями 256–259 настоящего Кодекса.

11. Расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу, включают в себя расходы, учитываемые в целях налогообложения в соответствии с главой 25 настоящего Кодекса и не включенные в состав возмещаемых расходов,

определяемых в соответствии с положениями настоящей статьи. В указанные в настоящем пункте расходы не включаются суммы налога на добычу полезных ископаемых.

12. В целях настоящей главы применяется следующий порядок признания доходов и расходов:

1) для дохода, полученного налогоплательщиком в виде части прибыльной продукции, датой получения дохода признается последнее число отчетного (налогового) периода, в котором был осуществлен раздел прибыльной продукции;

2) по иным видам доходов и расходов применяется порядок признания доходов и расходов, установленный главой 25 настоящего Кодекса.

13. Налоговой базой для целей настоящей статьи признается денежное выражение подлежащей налогообложению прибыли, определяемой в соответствии с пунктом 3 настоящей статьи.

Налоговая база определяется по каждому соглашению отдельно.

14. В случае, если налоговая база, исчисленная в соответствии с положениями настоящей статьи, является для соответствующего налогового периода отрицательной величиной, она для этого налогового периода признается равной нулю. Налогоплательщик имеет право уменьшить налоговую базу на величину полученной отрицательной величины в последующие налоговые периоды в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получена отрицательная величина, но не более срока действия соглашения.

15. Размер налоговой ставки определяется в соответствии с пунктом 1 статьи 284 настоящего Кодекса.

Налоговая ставка, действующая на дату вступления соглашения в силу, применяется в течение всего срока действия этого соглашения.

16. Налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета. Налоговый учет осуществляется в соответствии с главой 25 настоящего Кодекса.

Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой в установленном порядке.

17. Налоговый и отчетный периоды по налогу устанавливаются в соответствии со статьей 285 настоящего Кодекса.

18. Порядок исчисления налога (авансовых платежей) и сроки уплаты определяются в соответствии с главой 25 настоящего Кодекса.

Абзац утратил силу. – Федеральный закон от 24.11.2008 № 205-ФЗ.

19. Особенности исчисления и уплаты налога налогоплательщиком, имеющим обособленные подразделения, определяются статьей 288 настоящего Кодекса. При этом уплата сумм налога (авансовых платежей), которые

подлежат зачислению в доходную часть бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов, производится налогоплательщиком по местонахождению участка недр, представляемого в пользование по соглашению.

20. В целях настоящей статьи налогоплательщик обязан вести отдельный учет доходов и расходов по операциям, возникающим при выполнении соглашения.

При отсутствии отдельного учета применяется порядок налогообложения прибыли, установленный главой 25 настоящего Кодекса, без учета особенностей, установленных настоящей статьей.

21. Доходы и расходы налогоплательщика по другим видам деятельности, не связанным с выполнением соглашения, в том числе доходы в виде вознаграждения за выполнение функций оператора и (или) за реализацию продукции, принадлежащей государству по условиям соглашения, подлежат налогообложению в порядке, установленном главой 25 настоящего Кодекса.

Прибыль, полученная инвестором от реализации компенсационной продукции, подлежит налогообложению в порядке, установленном главой 25 настоящего Кодекса, и определяется как выручка от реализации компенсационной продукции (определяемая в соответствии со статьей 249 настоящего Кодекса), уменьшенная на величину расходов, связанных с реализацией указанной продукции (определяемых в соответствии со статьей 253 настоящего Кодекса) и не учтенных в стоимости компенсационной продукции, уменьшенная на стоимость компенсационной продукции, определяемой в соответствии с пунктом 10 настоящей статьи.

В случае, если от реализации компенсационной продукции налогоплательщиком понесен убыток, он принимается в целях налогообложения в порядке и на условиях, которые установлены статьей 283 настоящего Кодекса.

Статья 346.39. Особенности уплаты налога на добавленную стоимость при выполнении соглашений

1. При выполнении соглашений налог на добавленную стоимость (далее в настоящей статье – налог) уплачивается в соответствии с главой 21 настоящего Кодекса с учетом особенностей, установленных настоящей статьей.

2. При выполнении соглашений применяется налоговая ставка, действующая в соответствующем налоговом периоде в соответствии с главой 21 настоящего Кодекса.

3. В случае, если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов при выполнении работ по соглашению превышает общую сумму налога, исчисленную по товарам (работам, услугам), реализованным (переданным, выполненным, оказанным) в отчетном (налоговом) периоде (в том числе при отсутствии указанной реализации), полученная разница под-

лежит возмещению (зачету, возврату) налогоплательщику в порядке, установленном статьей 176 настоящего Кодекса.

4. В случае несоблюдения сроков возмещения (возврата), установленных статьей 176 настоящего Кодекса, суммы, подлежащие возврату налогоплательщику, увеличиваются исходя из одной трехсотшестидесятой ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации за каждый календарный день просрочки (при ведении учета в валюте Российской Федерации) или одной трехсотшестидесятой ставки ЛИБОР, действующей в соответствующем периоде, за каждый календарный день (при ведении учета в иностранной валюте).

5. Не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения):

передача на безвозмездной основе имущества, необходимого для выполнения работ по соглашению, между инвестором по соглашению и оператором соглашения в соответствии с программой работ и сметой расходов, которые утверждены в установленном соглашением порядке;

передача организацией, являющейся участником не имеющего статуса юридического лица объединения организаций, выступающего в качестве инвестора в соглашении, другим участникам такого объединения соответствующей доли произведенной продукции, полученной инвестором по условиям соглашения;

передача налогоплательщиком в собственность государства вновь созданного или приобретенного налогоплательщиком имущества, использованного для выполнения работ по соглашению и подлежащего передаче государству в соответствии с условиями соглашения.

Статья 346.40. Особенности представления налоговых деклараций при выполнении соглашений

1. По налогам, предусмотренным статьей 346.35 настоящего Кодекса, налогоплательщик представляет в налоговые органы по местонахождению участка недр, если иное не предусмотрено настоящим пунктом, предоставленного в пользование на условиях соглашения, налоговые декларации по каждому налогу, по каждому соглашению отдельно от другой деятельности.

Если участок недр, предоставляемый в пользование на условиях соглашения, расположен на континентальном шельфе Российской Федерации и (или) в пределах исключительной экономической зоны Российской Федерации, налогоплательщик представляет налоговые декларации по налогам, предусмотренным статьей 346.35 настоящего Кодекса, в налоговые органы по его местонахождению.

Налогоплательщики, в соответствии со статьей 83 настоящего Кодекса отнесенные к категории крупнейших, представляют налоговые декларации (расчеты) в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

2. Формы налоговых деклараций, указанных в пункте 1 настоящей статьи, и порядок заполнения налоговых деклараций утверждаются Министерством финансов Российской Федерации.

3. *Утратил силу.* – Федеральный закон от 29.06.2004 № 58-ФЗ.

4. Налогоплательщик ежегодно в срок не позднее 31 декабря года, предшествующего планируемому, представляет в налоговые органы, указанные в пункте 1 настоящей статьи, утвержденные в порядке, установленном соглашением, программу работ и смету расходов по соглашению на следующий год.

По вновь введенным соглашениям в срок до начала работ налогоплательщик представляет в налоговые органы, указанные в пункте 1 настоящей статьи, утвержденные в порядке, установленном соглашением, программу работ и смету расходов по соглашению на текущий год.

В случае внесения изменений и (или) дополнений в программу работ и смету расходов налогоплательщик обязан представить указанные изменения и (или) дополнения в срок не позднее 10 дней с даты их утверждения в установленном соглашением порядке.

Статья 346.41. Особенности учета налогоплательщиков при выполнении соглашений

1. Налогоплательщики подлежат постановке на учет в налоговом органе по местонахождению участка недр, предоставленного инвестору в пользование на условиях соглашения, за исключением случаев, предусмотренных пунктом 3 настоящей статьи.

2. В случае, если в качестве инвестора по соглашению выступает объединение организаций, не имеющее статуса юридического лица, постановке на учет в налоговом органе по местонахождению участка недр, предоставляемого в пользование на условиях соглашения, подлежат все организации, входящие в состав указанного объединения, за исключением случаев, предусмотренных пунктом 3 настоящей статьи.

3. Если участок недр, предоставляемый в пользование на условиях соглашения, расположен на континентальном шельфе Российской Федерации и (или) в пределах исключительной экономической зоны Российской Федерации, постановка налогоплательщика на учет производится в налоговом органе по его местонахождению.

4. Особенности учета иностранных организаций, выступающих в качестве инвестора по соглашению или оператора соглашения, устанавливаются Министерством финансов Российской Федерации.

5. Заявление о постановке на учет в налоговом органе подается в налоговые органы в соответствии с пунктами 1 и 3 настоящей статьи в течение 10 дней с даты вступления соответствующего соглашения в силу.

6. Форма заявления о постановке на учет в налоговом органе устанавливается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

7. При подаче заявления о постановке на учет в налоговом органе налогоплательщик одновременно с указанным заявлением представляет наряду с документами, указанными в статье 84 настоящего Кодекса, документы, предусмотренные пунктом 2 статьи 346.35 настоящего Кодекса.

8. Форма свидетельства о постановке на учет в налоговом органе инвестора по соглашению в качестве налогоплательщика, осуществляющего деятельность по выполнению соглашения, устанавливается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Указанное свидетельство должно содержать наименование соглашения, указание даты вступления соглашения в силу и срока его действия, наименование участка недр, предоставленного в пользование в соответствии с условиями соглашения, и указание его местонахождения, а также указание на то, что данный налогоплательщик является инвестором по соглашению или оператором соглашения и в отношении этого налогоплательщика применяется специальный налоговый режим, установленный настоящей главой.

Статья 346.42. Особенности проведения выездных налоговых проверок при выполнении соглашений

1. Выездной налоговой проверкой может быть охвачен любой период в течение срока действия соглашения с учетом положений статьи 87 настоящего Кодекса начиная с года вступления соглашения в силу.

2. Для целей налогового контроля инвестор по соглашению или оператор соглашения обязан хранить первичные документы, связанные с исчислением и уплатой налогов, в течение всего срока действия соглашения.

3. Выездная налоговая проверка инвестора по соглашению или оператора соглашения в связи с деятельностью по соглашению не может продолжаться более шести месяцев. При проведении выездных проверок организаций, имеющих филиалы и представительства, срок проведения проверки увеличивается на один месяц для проведения проверки каждого филиала и представительства.

1. Доходы и расходы

№ п/п	Регистрация		Сумма	
	дата и номер первичного документа	содержание операции	доходы, учитываемые при исчислении налоговой базы	расходы, учитываемые при исчислении налоговой базы
1	2	3	4	5
Итого за I квартал				

1. Доходы и расходы

№ п/п	Регистрация		Сумма	
	дата и номер первичного документа	содержание операции	доходы, учитываемые при исчислении налоговой базы	расходы, учитываемые при исчислении налоговой базы
1	2	3	4	5
Итого за II квартал				
Итого за полугодие				

II. Расчет расходов на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств и на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов, учитываемых при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль за _____ года (отчетный (налоговый) период)

№ п/п	Наименование объекта основных средств или нематериальных активов	Дата оплаты объекта основных средств или нематериальных активов	Дата подачи документов на государственную регистрацию или объектов основных средств	Дата ввода в эксплуатацию (принятия к бухгалтерскому учету) объекта основных средств или нематериальных активов	Первоначальная стоимость объекта основных средств или нематериальных активов (руб.)	Срок полезного использования объекта основных средств или нематериальных активов (количество лет)	Остаточная стоимость объекта основных средств или нематериальных активов (руб.)	Количество кварталов эксплуатации объекта основных средств или нематериальных активов в налоговом периоде	Доля стоимости объекта основных средств или нематериальных активов, приходящая на расходы за налоговый период (%)	Доля стоимости объекта основных средств или нематериальных активов, приходящая на расходы за квартал (гр. 8 х гр. 11 / 100) (%)	Сумма расходов, учитываемая при исчислении налоговой базы (руб.), в т.ч.		Внесено в расходы за предыдущие налоговые периоды	Оставшаяся часть расходов, подлежащая списанию в последующие отчетные периоды (руб.) (гр. 8 - гр. 13 - гр. 14)	Дата выбытия (реализации) объекта основных средств или нематериальных активов
											за каждый квартал налогового периода (гр. 12 х гр. 6 или гр. 11 / 100)	налоговый период (гр. 12 х гр. 9)			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Всего за отчетный (налоговый) период	x	x	x	x		x		x	x	x					x

III. Расчет суммы убытка, уменьшающей
налоговую базу по налогу, уплачиваемому в связи
с применением упрощенной системы налогообложения
за _____ 20__ год
(налоговый период)

Наименование показателя	Код строки	Значения показателей
1	2	3
Сумма убытков, полученных по итогам предыдущих налоговых периодов, которые не были перенесены на начало истекшего налогового периода – всего: (сумма по кодам строк 020–010)	010	
в том числе за:		
на 20 _____ год	020	
на 20 _____ год	030	
на 20 _____ год	040	
на 20 _____ год	050	
на 20 _____ год	060	
на 20 _____ год	070	
на 20 _____ год	080	
на 20 _____ год	090	
на 20 _____ год	100	
на 20 _____ год	110	
Налоговая база за истекший налоговый период, которая может быть уменьшена на убытки предыдущих налоговых периодов (код стр. 040 справочной части раздела I Книги доходов и расходов)	120	
Сумма убытков, на которую налогоплательщик фактически уменьшил налоговую базу за истекший налоговый период (в пределах суммы убытков, указанных по стр. 010)	130	
Сумма убытка за истекший налоговый период (код стр. 041 справочной части Раздела I Книги учета доходов и расходов)	140	
Сумма убытков на начало следующего налогового периода, которые налогоплательщик вправе перенести на будущие налоговые периоды (код стр. 010 – код стр. 130 + код стр. 140), всего:	150	
в том числе за:		
на 20 _____ год	160	
на 20 _____ год	170	
на 20 _____ год	180	
на 20 _____ год	190	
на 20 _____ год	200	
на 20 _____ год	210	
на 20 _____ год	220	
на 20 _____ год	230	
на 20 _____ год	240	
на 20 _____ год	250	

Приложение 5

Приложение № 2
к Приказу Министерства финансов
Российской Федерации
от 31.12.2008 № 154н

ПОРЯДОК ЗАПОЛНЕНИЯ КНИГИ УЧЕТА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ОРГАНИЗАЦИЙ И ИНДИВИДУАЛЬНЫХ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЕЙ, ПРИМЕНЯЮЩИХ УПРОЩЕННУЮ СИСТЕМУ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

I. Общие требования

1.1. Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения (далее – налогоплательщики), ведут Книгу учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения (далее – Книга учета доходов и расходов), в которой в хронологической последовательности на основе первичных документов позиционным способом отражаются все хозяйственные операции за отчетный (налоговый) период.

1.2. Налогоплательщики должны обеспечивать полноту, непрерывность и достоверность учета показателей своей деятельности, необходимых для исчисления налоговой базы и суммы налога.

1.3. Ведение Книги учета доходов и расходов, а также документирование фактов предпринимательской деятельности осуществляется на русском языке. Первичные учетные документы, составленные на иностранном языке или языках народов Российской Федерации, должны иметь построчный перевод на русский язык.

1.4. Книга учета доходов и расходов может вестись как на бумажных носителях, так и в электронном виде. При ведении Книги учета доходов и

расходов в электронном виде налогоплательщики обязаны по окончании отчетного (налогового) периода вывести ее на бумажные носители. На каждый очередной налоговый период открывается новая Книга учета доходов и расходов.

1.5. Книга учета доходов и расходов должна быть прошнурована и пронумерована. На последней странице пронумерованной и прошнурованной налогоплательщиком Книги учета доходов и расходов указывается количество содержащихся в ней страниц, которое подтверждается подписью руководителя организации (индивидуального предпринимателя) и скрепляется печатью организации (индивидуального предпринимателя – при ее наличии), а также заверяется подписью должностного лица налогового органа и скрепляется печатью налогового органа до начала ее ведения. На последней странице пронумерованной и прошнурованной налогоплательщиком Книги учета доходов и расходов, которая велась в электронном виде и выведена по окончании налогового периода на бумажные носители, указывается количество содержащихся в ней страниц, которое подтверждается подписью руководителя организации (индивидуального предпринимателя) и скрепляется печатью организации (индивидуального предпринимателя – при ее наличии), а также заверяется подписью должностного лица налогового органа и скрепляется печатью налогового органа.

Книга учета доходов и расходов, ведение которой в течение налогового периода осуществлялось в электронном виде, после выведения на бумажные носители по окончании налогового периода должна быть представлена в налоговый орган для заверения должностным лицом налогового органа не позднее срока, установленного для представления налоговой декларации по итогам налогового периода статьей 346.23 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс).

1.6. Исправление ошибок в Книге учета доходов и расходов должно быть обоснованно и подтверждено подписью руководителя организации (индивидуального предпринимателя) с указанием даты исправления и печатью организации (индивидуального предпринимателя – при ее наличии).

II. Порядок заполнения раздела I «Доходы и расходы»

2.1. В графе 1 указывается порядковый номер регистрируемой операции.

2.2. В графе 2 указывается дата и номер первичного документа, на основании которого осуществлена регистрируемая операция.

2.3. В графе 3 указывается содержание регистрируемой операции.

2.4. В графе 4 согласно пункту 1 статьи 346.15 Кодекса отражаются доходы, в которые включаются доходы от реализации, определяемые в соответствии со статьей 249 Кодекса, и внереализационные доходы, определяемые в соответствии со статьей 250 Кодекса. Порядок признания и учета

доходов при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, установлен пунктами 1 и 3 статьи 346.17, пунктами 1–5, 8 статьи 346.18, пунктом 1 статьи 346.25 Кодекса.

В графе 4 не учитываются:

доходы, указанные в статье 251 Кодекса;

доходы организации, облагаемые налогом на прибыль организаций по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 3 и 4 статьи 284 Кодекса, в порядке, установленном главой 25 Кодекса;

доходы индивидуального предпринимателя, облагаемые налогом на доходы физических лиц по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 2, 4 и 5 статьи 224 Кодекса, в порядке, установленном главой 23 Кодекса.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 346.25 Кодекса организации, которые до перехода на упрощенную систему налогообложения при исчислении налога на прибыль организаций использовали метод начислений, при переходе на упрощенную систему налогообложения в графе 4 на дату перехода на упрощенную систему налогообложения отражают в доходах суммы денежных средств, полученные до перехода на упрощенную систему налогообложения в оплату по договорам, исполнение которых налогоплательщик осуществляет после перехода на упрощенную систему налогообложения.

В соответствии с подпунктом 3 пункта 1 статьи 346.25 Кодекса не включаются в налоговую базу доходы денежные средства, полученные после перехода на упрощенную систему налогообложения, если по правилам налогового учета по методу начислений указанные суммы были включены в доходы при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

2.5. В графе 5 налогоплательщик отражает расходы, указанные в пункте 1 статьи 346.16 Кодекса. Порядок признания и учета расходов при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, установлен пунктами 2–4 статьи 346.16, пунктами 2–4 статьи 346.17, пунктами 2, 3, 5, 7 и 8 статьи 346.18 и пунктами 1, 2.1, 4 и 6 статьи 346.25 Кодекса.

Графа 5 в обязательном порядке заполняется налогоплательщиком, применяющим упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов.

Налогоплательщик, применяющий упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения в виде доходов, вправе, по своему усмотрению, отражать в графе 5 расходы, связанные с получением доходов, налогообложение которых осуществляется в соответствии с упрощенной системой налогообложения.

Справка к разделу I

2.6. Справочная часть раздела I заполняется налогоплательщиком, выбравшим в качестве объекта налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов».

2.7. По коду строки 010 указывается сумма полученных налогоплательщиком доходов за налоговый период (значение показателя строки «Итого за год» графы 4 раздела I Книги учета доходов и расходов).

2.8. По коду строки 020 указывается сумма произведенных налогоплательщиком расходов за налоговый период (значение показателя строки «Итого за год» графы 5 раздела I Книги учета доходов и расходов).

2.9. По коду строки 030 указывается сумма разницы между суммой уплаченного за предыдущий налоговый период минимального налога и суммой исчисленного за этот же период времени в общем порядке налога.

2.10. По коду строки 040 отражается налоговая база за налоговый период (код строки 010 – код строки 020 – код строки 030).

Отрицательное значение по коду строки 040 не отражается.

2.11. По коду строки 041 указывается сумма полученных налогоплательщиком за налоговый период убытков (код строки 020 + код строки 030 – код строки 010).

Отрицательное значение по коду строки 041 не отражается.

III. Порядок заполнения раздела II «Расчет расходов на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств и на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов, учитываемых при исчислении налоговой базы по налогу за отчетный (налоговый) период»

3.1. Данный раздел заполняется налогоплательщиком, выбравшим в качестве объекта налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов».

3.2. При заполнении данного раздела налогоплательщиком указывается отчетный (налоговый) период, за который производится расчет расходов на приобретение (сооружение, изготовление, создание самим налогоплательщиком) основных средств и нематериальных активов, учитываемых при исчислении налоговой базы по налогу (I квартал, полугодие, 9 месяцев, год).

3.3. Расходы на приобретение, сооружение и изготовление основных средств, а также на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, а также расходы на приобретение нематериальных активов, создание нематериальных активов самим налогоплательщиком, предусмотренные подпунктами 1 и 2 пункта 1 статьи 346.16 Кодекса, определяются в порядке, установленном

пунктами 3 и 4 статьи 346.16, подпунктом 4 пункта 2 статьи 346.17, пунктами 2.1 и 4 статьи 346.25 Кодекса.

Расходы на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, а также расходы на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов, учитываемые в порядке, предусмотренном пунктом 3 статьи 346.16 Кодекса, отражаются в последнее число отчетного (налогового) периода в размере уплаченных сумм. При этом в течение налогового периода расходы принимаются за отчетные периоды равными долями. Указанные расходы учитываются только по основным средствам и нематериальным активам, используемым при осуществлении предпринимательской деятельности.

3.4. Расходы на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, а также расходы на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов отражаются в разделе позиционным способом отдельно по каждому объекту.

3.5. В графе 1 указывается порядковый номер операции.

3.6. В графе 2 указывается наименование объекта основных средств или нематериальных активов в соответствии с техническим паспортом, инвентарными карточками и иными документами на объект основных средств или нематериальных активов.

3.7. В графе 3 указываются число, месяц и год оплаты объекта основных средств или нематериальных активов на основании первичных документов (платежные поручения, квитанции к приходным кассовым ордерам, иные документы, подтверждающие факт оплаты).

3.8. В графе 4 указываются число, месяц и год подачи документов на государственную регистрацию объектов основных средств, права на которые подлежат государственной регистрации в соответствии с законодательством Российской Федерации (за исключением основных средств, введенных в эксплуатацию до 31.01.1998).

3.9. В графе 5 указываются число, месяц, год ввода в эксплуатацию (принятия к бухгалтерскому учету) объекта основных средств или нематериальных активов.

3.10. В графе 6 указывается первоначальная стоимость приобретенного (сооруженного, изготовленного) объекта основных средств в период применения упрощенной системы налогообложения и первоначальная стоимость приобретенного (созданного самим налогоплательщиком) объекта нематериальных активов в период применения упрощенной системы налогообложения, которые определяются в порядке, установленном нормативными правовыми актами о бухгалтерском учете.

Первоначальная стоимость приобретенного (сооруженного, изготовленного) основного средства в период применения упрощенной системы налогообложения отражается в графе 6 в том отчетном (налоговом) периоде, в котором произошло последним по времени одно из следующих событий: ввод в эксплуатацию объекта основных средств; подача документов на государственную регистрацию прав на объект основных средств, оплата (завершение оплаты) расходов на приобретение (сооружение, изготовление) объекта основных средств.

Первоначальная стоимость приобретенного (созданного самим налогоплательщиком) объекта нематериальных активов в период применения упрощенной системы налогообложения отражается в графе 6 в том отчетном (налоговом) периоде, в котором произошло последним по времени одно из следующих событий: принятие объекта нематериальных активов на бухгалтерский учет, оплата (завершение оплаты) расходов на приобретение (создание самим налогоплательщиком) объекта нематериальных активов.

В соответствии с пунктом 4 статьи 346.16 Кодекса расходы на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств в целях главы 26.2 Кодекса определяются с учетом положений пункта 2 статьи 257 Кодекса, которыми установлено, что относится к указанным расходам. Увеличение (уменьшение) первоначальной стоимости основного средства в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации и технического перевооружения отражается в графе 6 в том отчетном (налоговом) периоде, в котором произошло последним по времени одно из следующих событий: ввод в эксплуатацию объекта основных средств; подача документов на государственную регистрацию прав на объект основных средств, оплата (завершение оплаты) расходов на приобретение (сооружение, изготовление) объекта основных средств.

3.11. В графе 7 указывается срок полезного использования объекта основных средств или нематериальных активов, определяемый в порядке, предусмотренном пунктом 3 статьи 346.16 Кодекса.

По основным средствам и нематериальным активам, приобретенным (сооруженным, изготовленным, созданным самим налогоплательщиком) и введенным в эксплуатацию (принятым к бухгалтерскому учету) в период применения упрощенной системы налогообложения, графа 7 не заполняется.

3.12. В графе 8 указывается:

– остаточная стоимость приобретенных (сооруженных, изготовленных) основных средств, а также приобретенных (созданных самим налогоплательщиком) нематериальных активов до перехода на упрощенную сис-

тему налогообложения, учитываемая в соответствии с подпунктом 3 пункта 3 статьи 346.16 Кодекса;

– расходы на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, приобретенных до перехода на упрощенную систему налогообложения, учитываемые в соответствии с подпунктом 1 пункта 3 статьи 346.16 Кодекса.

В соответствии с пунктом 3 статьи 346.16 Кодекса, в случае, если налогоплательщик перешел на упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, с иных режимов налогообложения, стоимость основных средств и нематериальных активов учитывается в установленном пунктами 2.1 и 4 статьи 346.25 Кодекса порядке.

При переходе на упрощенную систему налогообложения организации с общего режима налогообложения в графе 8 на дату такого перехода отражается остаточная стоимость каждого приобретенного (сооруженного, изготовленного) основного средства и приобретенного (созданного самой организацией) нематериального актива, которые были оплачены до перехода на упрощенную систему налогообложения, в виде разницы между ценой приобретения (сооружения, изготовления, создания самой организацией) и суммой начисленной амортизации в соответствии с требованиями главы 25 Кодекса.

При переходе на упрощенную систему налогообложения организации, применяющей систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) в соответствии с главой 26.1 Кодекса, в графе 8 на дату указанного перехода отражается остаточная стоимость каждого приобретенного (сооруженного, изготовленного) основного средства и приобретенного (созданного самой организацией) нематериального актива, определяемые исходя из их остаточной стоимости на дату перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога, уменьшенной на сумму расходов, определяемых в порядке, предусмотренном подпунктом 2 пункта 4 статьи 346.5 Кодекса, за период применения главы 26.1 Кодекса.

При переходе на упрощенную систему налогообложения организации, применяющей систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности в соответствии с главой 26.3 Кодекса, в графе 8 на дату указанного перехода отражается остаточная стоимость каждого приобретенного (сооруженного, изготовленного) основного средства и приобретенного (созданного самой организацией) нематериального актива до перехода на упрощенную систему налогообложения в виде разницы между ценой приобретения (сооружения, изготовления, создания самой организацией) основного средства и нематериального акти-

ва и суммой амортизации, начисленной в порядке, установленном законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, за период применения системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

Остаточная стоимость каждого приобретенного (сооруженного, изготовленного) основного средства и приобретенного (созданного самой организацией) нематериального актива до перехода на упрощенную систему налогообложения, указывается в графе 8 в том отчетном (налоговом) периоде применения упрощенной системы налогообложения, в котором произошло последним по времени одно из следующих событий: ввод в эксплуатацию объекта основных средств (принятие объекта нематериальных активов на бухгалтерский учет), подача документов на государственную регистрацию прав на объект основных средств, оплата (завершение оплаты) расходов на приобретение (сооружение, изготовление, создание самим налогоплательщиком) объекта основных средств и нематериальных активов.

Расходы на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, приобретенных до перехода на упрощенную систему налогообложения, увеличивают остаточную стоимость основного средства в том отчетном (налоговом) периоде, в котором в период применения упрощенной системы налогообложения произошло последним по времени одно из следующих событий: ввод в эксплуатацию объекта основных средств; подача документов на государственную регистрацию прав на объект основных средств, оплата (завершение оплаты) расходов на приобретение (сооружение, изготовление) объекта основных средств.

Индивидуальные предприниматели при переходе с иных режимов налогообложения на упрощенную систему налогообложения вправе при определении остаточной стоимости применять правила, установленные для организаций.

3.13. В графе 9 указывается количество кварталов эксплуатации в налоговом периоде оплаченного и введенного в эксплуатацию (принятого к бухгалтерскому учету) объекта основных средств или нематериальных активов.

3.14. В графе 10 указывается доля стоимости приобретенного (сооруженного, изготовленного, созданного самим налогоплательщиком) объекта основных средств или нематериальных активов, принимаемая в расходы в соответствии с пунктом 3 статьи 346.16 Кодекса, за налоговый период.

3.15. В графе 11 указывается доля стоимости приобретенного (сооруженного, изготовленного, созданного самим налогоплательщиком) объекта основных средств или нематериальных активов, принимаемая в расходы в каждом квартале отчетного (налогового) периода, определяемая как отношение данных графы 10 к данным графы 9.

Значение данного показателя округляется до второго знака после запятой.

3.16. В графе 12 отражается сумма расходов на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, а также расходы на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов, включаемая в состав расходов, учитываемых при исчислении налоговой базы по налогу за каждый квартал налогового периода.

При этом по объектам основных средств или нематериальных активов, приобретенным (сооруженным, изготовленным, созданным самим налогоплательщиком) и введенным в эксплуатацию (принятым к бухгалтерскому учету) в период применения упрощенной системы налогообложения, данная сумма определяется как произведение граф 6 и 11, деленное на 100.

По объектам основных средств и нематериальных активов, приобретенным (сооруженным, изготовленным, созданным самим налогоплательщиком) до перехода на упрощенную систему налогообложения, данная сумма определяется как произведение граф 8 и 11, деленное на 100.

Сумма расходов по данной графе за отчетный (налоговый) период отражается в последний день последнего квартала налогового периода в графе 7.

3.17. В графе 13 отражается сумма расходов на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, а также расходы на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов, включаемая в состав расходов, учитываемых при исчислении налоговой базы, за налоговый период. Данная сумма расходов определяется как произведение граф 12 и 9.

3.18. В графе 14 отражается сумма расходов на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, а также расходы на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов, учтенная в составе расходов, при исчислении налоговой базы по налогу за предыдущие налоговые периоды (данные графы 13 данного раздела за предыдущие налоговые периоды).

По основным средствам и нематериальным активам, приобретенным (сооруженным, изготовленным, созданным самим налогоплательщиком) и введенным в эксплуатацию (принятым к бухгалтерскому учету) в период применения упрощенной системы налогообложения, графа 14 не заполняется.

3.19. В графе 15 отражается оставшаяся часть расходов на приобретение (сооружение, изготовление, создание самим налогоплательщиком) ос-

новых средств и нематериальных активов, подлежащая списанию в последующих отчетных (налоговых) периодах (графа 8 – графа 13 – графа 14).

По основным средствам и нематериальным активам, приобретенным (сооруженным, изготовленным, созданным самим налогоплательщиком) и введенным в эксплуатацию (принятым к бухгалтерскому учету) в период применения упрощенной системы налогообложения, графа 15 не заполняется.

3.20. В графе 16 указываются число, месяц и год выбытия (реализации) объекта основных средств или нематериальных активов.

3.21. По итоговой строке данного раздела за отчетный (налоговый) период отражается сумма значений показателей граф 6, 8, 12–15.

IV. Порядок заполнения раздела III «Расчет суммы убытка, уменьшающей налоговую базу по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения» (коды строк 010–200)

4.1. Данный раздел заполняется налогоплательщиком, выбравшим объект налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, и получившим по итогам предыдущего (предыдущих) налогового (налоговых) периода (периодов) убытки от осуществляемой предпринимательской деятельности, в отношении которой применяется упрощенная система налогообложения.

Налогоплательщик вправе осуществлять перенос убытка на будущие налоговые периоды в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток. Налогоплательщик вправе перенести на текущий налоговый период сумму полученного в предыдущем налоговом периоде убытка. Убыток, не перенесенный на следующий год, может быть перенесен целиком или частично на любой год из последующих девяти лет. Если налогоплательщик получил убытки более чем в одном налоговом периоде, перенос таких убытков на будущие налоговые периоды производится в той очередности, в которой они получены.

4.2. По коду строки 010 указывается сумма убытков, полученных по итогам предыдущих налоговых периодов, которые не были перенесены на начало истекшего налогового периода, а по кодам строк 020–110 указываются суммы убытка по годам их образования (соответствуют значениям показателей по кодам строк 150–250 раздела III Книги учета доходов и расходов за предыдущий налоговый период).

4.3. По коду строки 120 указывается налоговая база за истекший налоговый период (соответствует значению показателя по коду строки 040 справочной части раздела I Книги доходов и расходов).

4.4. По коду строки 130 указывается сумма убытков, на которую налогоплательщик фактически уменьшил налоговую базу за истекший налоговый период (в пределах суммы убытков, полученных по итогам предыдущих налоговых периодов, которые не были перенесены на начало истекшего налогового периода, указанных по стр. 010).

4.5. По коду строки 140 указывается сумма убытка за истекший налоговый период (соответствует значению показателя по коду строки 041 справочной части Раздела 1 Книги доходов и расходов).

4.6. По коду строки 150 указывается сумма убытков на начало следующего налогового периода, которые налогоплательщик вправе перенести на будущие налоговые периоды (соответствует значению показателя по коду строки 010 – код строки 130 + код строки 140).

Значение показателя по коду строки 150 переносится в раздел III Книги доходов и расходов за следующий налоговый период и указывается по коду строки 010.

4.7. По кодам строк 160–250 указываются суммы убытков, которые не были перенесены при уменьшении налоговой базы за истекший налоговый период, по годам их образования. Сумма значений показателей по кодам строк 160–250 соответствует значению показателя по коду строки 150 раздела III Книги доходов и расходов.

Значения показателей по кодам строк 160–250 переносятся в раздел III Книги учета доходов и расходов за следующий налоговый период и указываются по кодам строк 020–110.

Приложение 6

Приложение № 3
к Приказу Министерства финансов
Российской Федерации
от 31.12.2008 № 154н

КНИГА учета доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения на основе патента

	Форма по ОКУД	Коды
на 20 ____ год	Дата (год, месяц, число)	
Налогоплательщик (фамилия, имя, отчество индивидуального предпринимателя) _____	_____ по ОКПО	
Идентификационный номер налогоплательщика – индивидуального предпринимателя (ИНН)	_____	
Наименование субъекта Российской Федерации, в котором получен патент _____	_____ по ОКATO	
Срок, на который выдан патент _____ (дата начала действия патента и дата окончания действия патента)	_____	
Единица измерения: руб.	_____ по ОКЕИ	383
Адрес места жительства индивидуального предпринимателя _____		
Номера расчетных и иных счетов, открытых в учреждениях банков _____ (номера расчетных _____)		
_____ и иных счетов и наименование соответствующих банков)		

Должностное лицо налогового органа _____ (подпись, дата) _____ (расшифровка подписи)		

Раздел I. Доходы

Регистрация			Доходы (рублей)
№ п/п	дата и номер первичного документа	содержание операции	
1	2	3	4
Итого за налоговый период			

Приложение 7

Приложение № 4
к Приказу Министерства финансов
Российской Федерации
от 31.12.2008 № 154н

**ПОРЯДОК
ЗАПОЛНЕНИЯ КНИГИ УЧЕТА ДОХОДОВ ИНДИВИДУАЛЬНЫХ
ПРЕДПРИНИМАТЕЛЕЙ, ПРИМЕНЯЮЩИХ УПРОЩЕННУЮ СИСТЕМУ
НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НА ОСНОВЕ ПАТЕНТА**

I. Общие требования

1.1. Индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения на основе патента (далее – налогоплательщики), ведут Книгу учета доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения на основе патента (далее – Книга учета доходов), в которой в хронологической последовательности на основе первичных документов позиционным способом отражают все хозяйственные операции, связанные с получением доходов, в налоговом периоде (периоде, на который получен патент).

1.2. Налогоплательщики должны обеспечивать полноту, непрерывность и достоверность учета доходов, получаемых в связи с осуществлением видов предпринимательской деятельности, налогообложение которых осуществляется по упрощенной системе налогообложения на основе патента.

1.3. Ведение Книги учета доходов, а также документирование фактов предпринимательской деятельности осуществляется на русском языке. Первичные учетные документы, составленные на иностранном языке или языках народов Российской Федерации, должны иметь построчный перевод на русский язык.

1.4. Книга учета доходов может вестись как на бумажных носителях, так и в электронном виде. При ведении Книги учета доходов в электронном виде налогоплательщики обязаны по окончании налогового периода вывести ее на бумажные носители. На каждый очередной налоговый период открывается новая Книга учета доходов.

1.5. Книга учета доходов должна быть прошнурована и пронумерована. На последней странице пронумерованной и прошнурованной налоговой декларации Книги учета доходов указывается количество содержащихся в ней страниц, которое подтверждается подписью налогоплательщика и скрепляется печатью налогоплательщика (при ее наличии), а также заверяется подписью должностного лица налогового органа и скрепляется печатью налогового органа до начала ее ведения.

На последней странице пронумерованной и прошнурованной налоговой декларацией Книги учета доходов, которая велась в электронном виде и выведена по окончании налогового периода на бумажные носители, указывается количество содержащихся в ней страниц, которое подтверждается подписью налогоплательщика и скрепляется печатью налогоплательщика (при ее наличии), а также заверяется подписью должностного лица налогового органа и скрепляется печатью налогового органа.

Книга учета доходов, ведение которой в течение налогового периода осуществлялось в электронном виде, после выведения на бумажные носители по окончании налогового периода должна быть представлена в налоговый орган для заверения должностным лицом налогового органа не позднее 25 календарных дней со дня окончания налогового периода (срока, на который выдан патент).

1.6. Исправление ошибок в Книге учета доходов должно быть обоснованно и подтверждено подписью налогоплательщика с указанием даты исправления и печатью налогоплательщика (при ее наличии).

II. Порядок заполнения раздела I «Доходы»

2.1. В графе 1 указывается порядковый номер регистрируемой операции.

2.2. В графе 2 указывается дата и номер первичного документа, на основании которого осуществлена регистрируемая операция.

2.3. В графе 3 указывается содержание регистрируемой операции.

2.4. В графе 4 отражаются доходы, полученные в связи с осуществлением предпринимательской деятельности, указанной в патенте, в которые включаются доходы от реализации, определяемые в соответствии со статьей 249 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс), и внереализационные доходы, определяемые в соответствии со статьей 250 Кодекса.

В графе 4 не учитываются:

доходы, указанные в статье 251 Кодекса;

доходы индивидуального предпринимателя, облагаемые налогом на доходы физических лиц по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 2, 4 и 5 статьи 224 Кодекса, в порядке, установленном главой 23 Кодекса;

доходы, полученные по иным видам предпринимательской деятельности, налогообложение которых осуществляется в соответствии с иными режимами налогообложения.

Приложение 8

Зарегистрировано в Минюсте РФ 29 августа 2002 г. № 3756

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
№ 86н

МИНИСТЕРСТВО РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ ПО НАЛОГАМ И СБОРАМ
№ БГ-3-04/430

ПРИКАЗ
от 13 августа 2002 года

ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ПОРЯДКА
УЧЕТА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ И ХОЗЯЙСТВЕННЫХ
ОПЕРАЦИЙ ДЛЯ ИНДИВИДУАЛЬНЫХ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЕЙ

В связи с введением в действие главы 25 «Налог на прибыль организаций» части второй Налогового кодекса Российской Федерации (Собрание законодательства Российской Федерации, 2001, № 33 (часть I), ст. 3413; 2002, № 22, ст. 2026) приказываем:

1. Утвердить прилагаемый Порядок учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей.
2. Настоящий Приказ вступает в силу с момента его официального опубликования и распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2002 года.

3. Признать утратившим силу Приказ Министерства финансов Российской Федерации и Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 21 марта 2001 г. № 24н/БГ-3-08/419 (зарегистрирован в Министерстве юстиции Российской Федерации 4 мая 2001 года, регистрационный номер 2692).

*Министр финансов
Российской Федерации
А.Л. КУДРИН*

*Министр
Российской Федерации
по налогам и сборам
Г.И. БУКАЕВ*

Утвержден Приказом
Министерства финансов
Российской Федерации
и Министерства
Российской Федерации
по налогам и сборам
от 13.08.2002 № 86н/БГ-3-04/430

ПОРЯДОК УЧЕТА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ И ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ ДЛЯ ИНДИВИДУАЛЬНЫХ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЕЙ

I. Общие положения

1. Настоящий Порядок разработан в соответствии с пунктом 2 статьи 54 части первой Налогового кодекса Российской Федерации и определяет правила ведения учета доходов и расходов и хозяйственных операций индивидуальными предпринимателями <*>.

<*> В соответствии со статьей 11 части первой Налогового кодекса Российской Федерации индивидуальными предпринимателями признаются физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также частные нотариусы, частные охранники, частные детективы.

2. Индивидуальные предприниматели должны обеспечивать полноту, непрерывность и достоверность учета всех полученных доходов, произведенных расходов и хозяйственных операций при осуществлении предпринимательской деятельности и деятельности, осуществляемой частными нотариусами (далее – предпринимательская деятельность).

Данные учета доходов и расходов и хозяйственных операций используются для исчисления налоговой базы по налогу на доходы физических лиц, уплачиваемого индивидуальными предпринимателями на основании главы 23 части второй Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК).

3. Настоящий Порядок не распространяется на доходы индивидуальных предпринимателей, по которым применяется упрощенная система налогообложения, учета и отчетности, предусмотренная для субъектов малого предпринимательства, а также на доходы, по которым уплачиваются единый налог на вмененный доход и единый сельскохозяйственный налог.

II. Основные правила учета

4. Учет доходов и расходов и хозяйственных операций ведется индивидуальными предпринимателями путем фиксирования в Книге учета доходов и расходов и хозяйственных операций индивидуального предпринимателя (далее – Книга учета) операций о полученных доходах и произведенных расходах в момент их совершения на основе первичных документов позиционным способом.

В Книге учета отражаются имущественное положение индивидуально-го предпринимателя, а также результаты предпринимательской деятельности за налоговый период.

5. Учет доходов и расходов и хозяйственных операций ведется в валюте Российской Федерации – в рублях.

Записи в Книге учета по валютным счетам, а также по операциям в иностранной валюте производятся в рублях в суммах, определяемых путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка Российской Федерации, установленному на дату фактического получения дохода (на дату фактического осуществления расхода).

6. Документирование фактов предпринимательской деятельности, ведение Книги учета осуществляется на русском языке. Первичные учетные документы, составленные на иностранном языке или иных языках народов Российской Федерации, должны иметь построчный перевод на русский язык.

7. Индивидуальные предприниматели ведут учет доходов и расходов и хозяйственных операций в соответствующих разделах Книги учета, примерная форма которой приведена в приложении к настоящему Порядку. Учет по-

лученных доходов, произведенных расходов и хозяйственных операций ведется индивидуальным предпринимателем в одной Книге учета раздельно по каждому из видов осуществляемой предпринимательской деятельности.

Индивидуальные предприниматели, осуществляющие деятельность в образовательной, культурной, спортивной сферах и в сфере здравоохранения, обязаны также указывать в Книге учета фамилию, имя, отчество, адрес места жительства, паспортные данные, идентификационный номер налогоплательщика (далее – ИНН) (при его наличии) физических лиц, которым оказываются соответствующие услуги.

При необходимости с учетом конкретной специфики тех или иных видов деятельности, а также в случае, если индивидуальные предприниматели освобождены от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость, налогоплательщик по согласованию с налоговым органом вправе разработать иную форму Книги учета, оставив в ней показатели, необходимые для исчисления налоговой базы и (или) включив в нее иные показатели, связанные со спецификой осуществляемой им деятельности. Если индивидуальным предпринимателем принято решение о разработке новой формы Книги учета, то учет в ней товарно-материальных ценностей (имущества) и его реализация ведется как в количественном, так и стоимостном выражении по каждому виду товаров (работ, услуг).

Книга учета предназначена для обобщения, систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных учетных документах.

Книга учета может вестись как на бумажных носителях, так и в электронном виде. При ведении Книги учета в электронном виде индивидуальные предприниматели обязаны по окончании налогового периода вывести ее на бумажные носители.

8. Индивидуальные предприниматели самостоятельно приобретают Книгу учета или журналы, блокноты для ее ведения. На последней странице пронумерованной и прошнурованной индивидуальным предпринимателем Книги учета указывается число содержащихся в ней страниц, которое заверяется подписью должностного лица налогового органа и скрепляется печатью до начала ее ведения. На последней странице пронумерованной и прошнурованной индивидуальным предпринимателем Книги учета, которая велась в электронном виде и выведена по окончании налогового периода на бумажные носители, указывается число содержащихся в ней страниц, которое заверяется подписью должностного лица налогового органа и скрепляется печатью.

При хранении Книги учета индивидуальным предпринимателем должна обеспечиваться ее защита от несанкционированных исправлений.

Исправление ошибок в Книге учета должно быть обосновано и подтверждено подписью индивидуального предпринимателя с указанием даты исправления.

9. Выполнение хозяйственных операций, связанных с осуществлением предпринимательской деятельности, должно подтверждаться первичными учетными документами.

Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, утвержденных Государственным комитетом Российской Федерации по статистике по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации и Министерством экономического развития и торговли Российской Федерации. Документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать следующие обязательные реквизиты, обеспечивающие возможность проверки достоверности сведений, указанных в первичных документах:

- 1) наименование документа (формы);
- 2) дату составления документа;
- 3) при оформлении документа от имени:

юридических лиц – наименование организации, от имени которой составлен документ, ее ИНН;

индивидуальных предпринимателей – фамилия, имя, отчество, номер и дата выдачи документа о государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя, ИНН;

физических лиц – фамилия, имя, отчество, наименование и данные документа, удостоверяющего личность, адрес места жительства, ИНН, если он имеется;

4) содержание хозяйственной операции с измерителями в натуральном и денежном выражении;

5) наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления (для юридических лиц);

6) личные подписи указанных лиц и их расшифровки, включая случаи создания документов с применением средств вычислительной техники.

При оформлении любой хозяйственной операции по приобретению товара к накладной на отпуск товара или другому документу, в котором фиксируется отпуск товаров, как-то: товарному чеку, счету-фактуре, договору, торгово-закупочному акту, – должен прилагаться документ, подтверждающий факт оплаты товара, а именно: кассовый чек или квитанция к приходному кассовому ордеру, или платежное поручение с отметкой банка об исполнении, или документ строгой отчетности, свидетельствующий о фактически произведенных расходах.

10. Первичные учетные документы (за исключением кассового чека) должны быть подписаны индивидуальным предпринимателем.

11. Первичные учетные документы должны быть составлены в момент совершения хозяйственной операции, а если это не представляется возможным – непосредственно по окончании операции.

12. Внесение исправлений в кассовые и банковские документы не допускается. В остальные первичные учетные документы исправления могут вноситься лишь по согласованию с лицами, составившими и подписавшими эти документы, что должно быть подтверждено подписями тех же лиц с указанием даты внесения исправлений.

III. Порядок учета доходов и расходов и хозяйственных операций

13. Доходы и расходы отражаются в Книге учета кассовым методом, то есть после фактического получения дохода и совершения расхода, за исключением случаев, предусмотренных настоящим Порядком.

14. В Книге учета (раздел I Книги учета) отражаются все доходы, полученные индивидуальными предпринимателями от осуществления предпринимательской деятельности без уменьшения их на предусмотренные налоговым законодательством Российской Федерации налоговые вычеты.

В доход включаются все поступления от реализации товаров, выполнения работ и оказания услуг, а также стоимость имущества, полученного безвозмездно.

Стоимость реализованных товаров, выполненных работ и оказанных услуг отражается с учетом фактических затрат на их приобретение, выполнение, оказание и реализацию.

Суммы, полученные в результате реализации имущества, используемого в процессе осуществления предпринимательской деятельности, включаются в доход того налогового периода, в котором этот доход фактически получен.

Доходы от реализации основных средств и нематериальных активов определяются как разница между ценой реализации и их остаточной стоимостью.

15. Под расходами понимаются фактически произведенные и документально подтвержденные затраты, непосредственно связанные с извлечением доходов от предпринимательской деятельности.

Учет расходов индивидуальными предпринимателями ведется с учетом следующих особенностей:

1) стоимость приобретенных материальных ресурсов включается в расходы того налогового периода, в котором фактически были получены доходы от реализации товаров, выполнения работ, оказания услуг;

2) расходы по материальным ресурсам, приобретенным впрок либо использованным на изготовление товаров (выполнение работ, оказание услуг), не реализованных в налоговом периоде, а также не использованным полностью в отчетном налоговом периоде, учитываются при получении доходов от реализации товаров (работ, услуг) в последующих налоговых периодах;

3) в случае, когда деятельность носит сезонный характер, т.е. затраты зависят от времени года и природно-климатических условий (например, сельскохозяйственная деятельность), а также в других случаях, когда затраты произведены в отчетном налоговом периоде, но связаны с получением доходов в следующих налоговых периодах, такие затраты следует отражать в учете как расходы будущих периодов и включать в состав расходов того налогового периода, в котором будут получены доходы (раздел VI Книги учета);

4) амортизация учитывается в составе расходов в суммах, начисленных за налоговый период. При этом начисление амортизации производится только на принадлежащее индивидуальному предпринимателю на праве собственности имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, непосредственно используемые для осуществления предпринимательской деятельности и приобретенные за плату.

16. Расходы, непосредственно связанные с извлечением доходов от предпринимательской деятельности, подразделяются на:

- 1) материальные расходы;
- 2) расходы на оплату труда;
- 3) амортизационные отчисления;
- 4) прочие расходы.

IV. Материальные расходы

17. К материальным расходам индивидуального предпринимателя (раздел I Книги учета), в частности, относятся следующие затраты:

1) на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в предпринимательской деятельности при изготовлении товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при изготовлении товаров (выполнении работ, оказании услуг), а также для обеспечения технологического процесса, для упаковки и иной подготовки изготовленных и (или) реализуемых товаров;

2) на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов и другого имущества, не являющегося амортизируемым имуществом. Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в использование;

3) на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке у налогоплательщика;

4) на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, отопление зданий;

5) на приобретение работ и услуг, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями, связанных с осуществлением предпринимательской деятельности.

К выполненным работам (оказанным услугам) относятся выполнение отдельных операций по изготовлению продукции, выполнению работ, оказанию услуг, обработке сырья (материалов), контроль за соблюдением установленных технологических процессов, техническое обслуживание основных средств, транспортные услуги сторонних организаций и (или) индивидуальных предпринимателей по перевозкам грузов.

18. Стоимость товарно-материальных ценностей, относимых к материальным расходам, включая комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредникам, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и иные затраты, связанные с приобретением товарно-материальных ценностей, определяется исходя из цен их приобретения без учета суммы налога на добавленную стоимость (далее – НДС), за исключением операций, не облагаемых НДС <*> (раздел I Книги учета), и налогов, включаемых в расходы в соответствии с НК.

Сумма НДС по товарно-материальным ценностям, приобретенным для осуществления предпринимательской деятельности по операциям, не облагаемым НДС, учитывается в соответствии с порядком, изложенным в пункте 2 статьи 170 НК.

Стоимость выполненных работ (оказанных услуг), относимых к материальным расходам, определяется исходя из цен, установленных сторонами без учета суммы НДС, за исключением операций, не облагаемых НДС. Сумма НДС по работам (услугам), выполненным (оказанным) в связи с осуществлением предпринимательской деятельности по операциям, не облагаемым НДС, учитывается в соответствии с порядком, изложенным в пункте 2 статьи 170 НК.

Сумма НДС по товарно-материальным ценностям (работам, услугам), приобретенным для осуществления предпринимательской деятельности по

<*> К числу операций, не облагаемых НДС, относятся операции, которые не являются объектами налогообложения согласно пункту 2 статьи 146 НК и (или) освобождены от налогообложения в соответствии со статьей 149 НК, работы и услуги, местом реализации которых не является территория Российской Федерации согласно статье 148 НК, а также в тех случаях, когда индивидуальные предприниматели получили освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика по НДС в соответствии со статьей 145 НК.

операциям, как облагаемым, так и не облагаемым НДС, учитывается в стоимости или принимается к вычету в соответствии с пунктом 4 статьи 170 НК.

19. Если стоимость возвратной тары, принятой от поставщика с товарно-материальными ценностями, включена в цену этих ценностей, из общей суммы расходов на их приобретение исключается стоимость возвратной тары по цене ее возможного использования или реализации. Стоимость невозвратной тары и упаковки, принятых от поставщика с товарно-материальными ценностями, включается в сумму расходов на их приобретение.

Отнесение тары к возвратной или невозвратной определяется условиями договора (контракта) на приобретение товарно-материальных ценностей.

20. Сумма материальных расходов уменьшается на стоимость возвратных отходов. Под возвратными отходами понимаются остатки сырья (материалов), полуфабрикатов и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе изготовления товаров (выполнения работ, оказания услуг), частично утратившие потребительские качества исходных ресурсов (химические или физические свойства) и в силу этого используемые с повышенными расходами (пониженным выходом продукции) или не используемые по прямому назначению.

Не относятся к возвратным отходам остатки товарно-материальных ценностей, которые в соответствии с технологическим процессом направляются в качестве полноценного сырья (материалов) для изготовления других видов товаров (работ, услуг), а также попутная (сопряженная) продукция, получаемая в результате осуществления технологического процесса.

Возвратные отходы оцениваются в следующем порядке:

1) по пониженной цене исходного материального ресурса (по цене возможного использования), если эти отходы могут быть использованы для основного или вспомогательного производства, но с повышенными расходами (пониженным выходом готовой продукции);

2) по цене реализации, если эти отходы реализуются на сторону.

21. К материальным расходам приравниваются в том числе потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей в пределах норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.

22. Материальные расходы, осуществленные при изготовлении товаров (выполнении работ, оказании услуг), списываются полностью на затраты в части реализованных товаров, выполненных работ и оказанных услуг, а в случае, если нормативными актами предусмотрены нормы расхода, то по установленным нормам.

V. Расходы на оплату труда

23. В расходы на оплату труда включаются любые начисления (выплаты) работникам в денежной и (или) натуральной формах, за исключением расходов на любые виды вознаграждений, предоставляемых работникам, помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров.

К расходам на оплату труда относятся, в частности:

- 1) суммы начисленной и фактически выплаченной заработной платы;
- 2) начисленные и фактически выплаченные суммы стимулирующего и компенсационного характера (например, денежные компенсации за неиспользованный отпуск при увольнении работника);
- 3) стоимость товаров (работ, услуг), предоставляемых в порядке натуральной оплаты труда;
- 4) суммы вознаграждений по заключенным договорам гражданско-правового характера, предметом которых является выполнение работ (оказание услуг), а также по авторским договорам;
- 5) другие виды начислений (выплат), произведенных в пользу работника в соответствии с трудовым договором.

Расходы на оплату труда учитываются в составе расходов индивидуальных предпринимателей в момент выплаты денежных средств.

Расчет начисленных (выплаченных) в виде оплаты труда работникам доходов и удержанных с них налогов производится в разделе V Книги учета.

VI. Основные средства и порядок определения их первоначальной стоимости

24. К основным средствам <*> относится часть имущества, используемого в качестве средств труда для изготовления и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг).

Первоначальная стоимость амортизируемого основного средства, приобретенного для осуществления предпринимательской деятельности по операциям, облагаемым НДС, определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением суммы НДС и сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с НК.

<*> К основным средствам условно отнесено имущество индивидуального предпринимателя, непосредственно используемое им в процессе осуществления предпринимательской деятельности.

Суммы НДС, уплаченные поставщикам основных средств, непосредственно используемых в процессе осуществления предпринимательской деятельности по операциям, не облагаемым НДС, учитываются в соответствии с порядком, изложенным в пункте 2 статьи 170 НК.

Суммы НДС, уплаченные поставщикам основных средств, используемых в предпринимательской деятельности по операциям, как облагаемым, так и не облагаемым НДС, включаются в их стоимость или принимаются к вычету в соответствии с пунктом 4 статьи 170 НК.

Стоимость объектов основных средств, созданных самим индивидуальным предпринимателем для целей осуществления предпринимательской деятельности, определяется как сумма фактических расходов на их создание (в том числе материальных расходов, расходов на услуги сторонних организаций).

Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных по договору мены, признается рыночная стоимость обмениваемого имущества.

25. Первоначальная стоимость основных средств изменяется в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения.

К работам по достройке, дооборудованию относятся работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения оборудования, здания, сооружения или иного объекта амортизируемых основных средств, повышенными нагрузками и (или) другими новыми качествами.

К реконструкции относится переустройство существующих объектов основных средств, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей.

К техническому перевооружению относится комплекс мероприятий по повышению технико-экономических показателей основных средств или их отдельных частей на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации и автоматизации производства, модернизации и замены морально устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным.

Изменение в учете первоначальной стоимости основных средств в иных случаях, в том числе путем индексации или прямого пересчета (переоценки) по рыночным ценам, не производится.

26. Единицей учета основных средств является объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно-обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно-сочлененных предметов, представляющих собой единое целое, и предназначенный для выполнения определенной работы.

Комплекс конструктивно-сочлененных предметов – это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющих общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированных на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно.

27. Для учета основных средств индивидуальным предпринимателям рекомендуется использовать формы и краткие указания по их заполнению, утвержденные Постановлением Государственного комитета Российской Федерации по статистике от 30 октября 1997 г. № 71а «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве» (по заключению Министерства юстиции Российской Федерации от 24 апреля 1998 года № 2879-ПК указанное Постановление не нуждается в государственной регистрации).

VII. Нематериальные активы и порядок определения их первоначальной стоимости

28. К нематериальным активам, непосредственно используемым в процессе осуществления предпринимательской деятельности при изготовлении товаров (выполнении работ, оказании услуг) в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12-ти месяцев), относятся приобретенные и (или) созданные индивидуальным предпринимателем результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них).

При этом для признания нематериального актива необходимо наличие способности приносить индивидуальному предпринимателю экономические выгоды (доход), а также наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого нематериального актива и (или) исключительного права у индивидуального предпринимателя на результаты интеллектуальной деятельности (в том числе патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака).

К нематериальным активам, в частности, относятся:

- 1) исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- 2) исключительное право автора и иного правообладателя на использование программы для ЭВМ, базы данных;

3) исключительное право автора или иного правообладателя на использование топологии интегральных микросхем;

4) исключительное право на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и фирменное наименование;

5) исключительное право патентообладателя на селекционные достижения;

б) владение «ноу-хау», секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта.

Первоначальная стоимость амортизируемых нематериальных активов определяется как сумма расходов на их приобретение (создание) и доведение их до состояния, в котором они пригодны для использования, за исключением суммы НДС и сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с НК.

Суммы НДС, уплаченные поставщикам нематериальных активов, непосредственно используемых в процессе осуществления предпринимательской деятельности по операциям, не облагаемым НДС, учитываются в соответствии с порядком, изложенным в пункте 2 статьи 170 НК.

Суммы НДС, уплаченные поставщикам нематериальных активов, используемых в предпринимательской деятельности по операциям, как облагаемым, так и не облагаемым НДС, включаются в их стоимость или принимаются к вычету в соответствии с пунктом 4 статьи 170 НК.

Стоимость нематериальных активов, созданных самим индивидуальным предпринимателем для целей осуществления предпринимательской деятельности, определяется как сумма фактических расходов на их создание, изготовление (в том числе материальных расходов, расходов на услуги сторонних организаций, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств), за исключением сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с НК.

29. К нематериальным активам не относятся:

1) не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;

2) интеллектуальные и деловые качества работников, их квалификация и способность к труду.

VIII. Амортизируемое имущество

30. К амортизируемому имуществу относятся принадлежащие индивидуальному предпринимателю на праве собственности имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, непосредственно используемые им для осуществления

предпринимательской деятельности, стоимость которых погашается путем начисления амортизации.

Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 10 000 рублей.

31. Не подлежат амортизации земля и иные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы), а также материально-производственные запасы, товары, объекты незавершенного капитального строительства, ценные бумаги, финансовые инструменты срочных сделок (в том числе форвардные, фьючерсные контракты, опционные контракты).

Не подлежат амортизации следующие виды амортизируемого имущества:

1) имущество, приобретенное (созданное) с использованием бюджетных средств целевого финансирования. Указанная норма не применяется в отношении имущества, полученного налогоплательщиком при приватизации;

2) объекты внешнего благоустройства (объекты лесного хозяйства, объекты дорожного хозяйства, сооружение которых осуществлялось с привлечением источников бюджетного или иного аналогичного целевого финансирования, специализированные сооружения судоходной обстановки) и другие аналогичные объекты;

3) продуктивный скот, буйволы, волы, яки, олени, другие одомашненные дикие животные (за исключением рабочего скота);

4) приобретенные издания (книги, брошюры и иные подобные объекты), произведения искусства. При этом стоимость приобретенных изданий и иных подобных объектов, за исключением произведений искусства, включается в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в полной сумме в момент приобретения указанных объектов;

5) основные средства и нематериальные активы, безвозмездно полученные в соответствии с международными договорами Российской Федерации, а также иное имущество, полученное в рамках оказания безвозмездной помощи (содействия) в соответствии с Федеральным законом «О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации»;

б) приобретенные права на результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, когда по договору на

приобретение указанных прав оплата должна производиться периодическими платежами в течение срока действия договора.

32. Из состава амортизируемого имущества исключаются основные средства, в частности:

1) переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование;

2) по которым фактические затраты на их приобретение, сооружение и изготовление не могут быть документально подтверждены.

IX. Амортизационные группы. Особенности включения амортизируемого имущества в состав амортизационных групп

33. Амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования. Сроком полезного использования признается период, в течение которого объект основных средств или объект нематериальных активов служат для выполнения целей деятельности индивидуального предпринимателя. Срок полезного использования определяется индивидуальным предпринимателем самостоятельно на дату ввода в использование данного объекта амортизируемого имущества применительно к классификации основных средств, утвержденной Правительством Российской Федерации <*>.

Индивидуальный предприниматель вправе увеличить срок полезного использования объекта основных средств после даты ввода в использование в случае, если после реконструкции, модернизации или технического перевооружения такого объекта произошло увеличение срока его полезного использования. При этом увеличение срока полезного использования основных средств может быть осуществлено в пределах сроков, установленных для той амортизационной группы, в которую ранее было включено такое основное средство.

Если в результате реконструкции, модернизации или технического перевооружения объекта основных средств не произошло увеличение срока его полезного использования, то индивидуальный предприниматель при исчислении амортизации учитывает оставшийся срок полезного использования.

По основным средствам, относящимся к одной амортизационной группе, индивидуальный предприниматель вправе устанавливать различные сроки использования по каждому объекту.

<*> Постановление Правительства Российской Федерации от 1 января 2002 г. № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы».

34. Определение срока полезного использования объекта нематериальных активов производится исходя из срока действия патента, свидетельства и (или) из других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности в соответствии с законодательством Российской Федерации или применимым законодательством иностранного государства, а также исходя из полезного срока использования нематериальных активов, обусловленного соответствующими договорами. По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования объекта нематериальных активов, нормы амортизации устанавливаются в расчете на десять лет (но не более срока деятельности индивидуального предпринимателя).

35. Амортизируемые основные средства (имущество) объединяются в следующие амортизационные группы:

первая группа – все недолговечное имущество со сроком полезного использования от 1 года до 2 лет включительно;

вторая группа – имущество со сроком полезного использования свыше 2 лет до 3 лет включительно;

третья группа – имущество со сроком полезного использования свыше 3 лет до 5 лет включительно;

четвертая группа – имущество со сроком полезного использования свыше 5 лет до 7 лет включительно;

пятая группа – имущество со сроком полезного использования свыше 7 лет до 10 лет включительно;

шестая группа – имущество со сроком полезного использования свыше 10 лет до 15 лет включительно;

седьмая группа – имущество со сроком полезного использования свыше 15 лет до 20 лет включительно;

восьмая группа – имущество со сроком полезного использования свыше 20 лет до 25 лет включительно;

девятая группа – имущество со сроком полезного использования свыше 25 лет до 30 лет включительно;

десятая группа – имущество со сроком полезного использования свыше 30 лет.

36. Для тех видов основных средств, которые не указаны в амортизационных группах, срок полезного использования устанавливается индивидуальным предпринимателем в соответствии с техническими условиями или рекомендациями организаций-изготовителей.

37. Амортизируемое имущество, используемое для осуществления предпринимательской деятельности, принимается на учет по первоначальной стоимости, определяемой в соответствии с разделами VII и VIII настоящего Порядка.

38. Основные средства, права на которые подлежат государственной регистрации в соответствии с законодательством Российской Федерации, включаются в состав соответствующей амортизационной группы с момента документально подтвержденного факта подачи документов на регистрацию указанных прав.

Х. Методы и порядок расчета сумм амортизации

39. Начисление амортизации по объектам амортизируемого имущества (основные средства, малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, нематериальные активы), приобретенного до 1 января 2002 года и используемого для осуществления предпринимательской деятельности, производится в порядке, действовавшем на момент их приобретения.

Амортизация основных средств, приобретенных до 1 января 2002 года и используемых для осуществления предпринимательской деятельности, продолжает начисляться линейным способом в течение срока их полезного использования.

Индивидуальные предприниматели вправе продолжать применять механизм ускоренной амортизации по основным средствам, приобретенным до 1 января 2002 года и используемым для осуществления предпринимательской деятельности в порядке, установленном законодательством Российской Федерации. Действие механизма ускоренной амортизации не применяется частными нотариусами.

Стоимость используемых малоценных и быстроизнашивающихся предметов, приобретенных до 1 января 2002 года и используемых для осуществления предпринимательской деятельности, продолжает амортизироваться процентным способом <*>.

Амортизация объектов нематериальных активов, приобретенных до 1 января 2002 года и используемых для осуществления предпринимательской деятельности, продолжает начисляться линейным способом в течение установленного срока их полезного использования.

Расчет амортизации такого имущества производится в разделах II, III и IV Книги учета.

40. Амортизация по объектам амортизируемого имущества, приобретенного после 1 января 2002 года и непосредственно используемого для

<*> Процентный способ – способ, при котором начисление амортизации осуществляется исходя из первоначальной стоимости предмета и ставки в 50 процентов в начале его использования, а оставшиеся 50 процентов начисляются при выбытии предмета из-за невозможности использования, вследствие непригодности.

осуществления предпринимательской деятельности, начисляется линейным методом. Расчет амортизации такого имущества производится в разделах II и IV Книги учета.

Сумма амортизации определяется индивидуальным предпринимателем ежемесячно отдельно по каждому объекту амортизируемого имущества.

41. Начисление амортизации по объекту амортизируемого имущества начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в использование.

Начисление амортизации по объекту амортизируемого имущества прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда произошло полное списание стоимости такого объекта либо данный объект выбыл из состава амортизированного имущества индивидуального предпринимателя по любым основаниям.

42. Начисление амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества осуществляется в соответствии с нормой амортизации, определенной для данного объекта исходя из его срока полезного использования.

43. Сумма начисляемой за один месяц амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества определяется как произведение его первоначальной стоимости и нормы амортизации, определенной для данного объекта.

Норма амортизации по каждому объекту амортизируемого имущества определяется по формуле:

$$K = (1 : N) \times 100\%,$$

где K – норма амортизации в процентах к первоначальной стоимости объекта амортизируемого имущества;

N – срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах.

Пример. Необходимо произвести расчет начисления амортизации объекта основных средств в связи с началом его использования в феврале месяце 2002 года на основании следующих данных: первоначальная стоимость приобретенного основного средства – 30 000 руб.; согласно классификации основных средств объект относится ко второй амортизационной группе со сроком полезного использования свыше 2 лет до 3 лет включительно или от 25 до 36 месяцев включительно. Индивидуальным предпринимателем определен срок полезного использования данного объекта основных средств в размере 25 месяцев.

Расчет амортизации:

$(1 : 25) \times 100\% = 4\%$ – месячная норма амортизации;

$4\% \times 30\,000 \text{ руб.} = 1\,200 \text{ руб.}$ – месячная сумма амортизации;

$1\,200 \text{ руб.} \times 10 \text{ мес.} = 12\,000 \text{ руб.}$ – сумма амортизации, включаемая в расходы налогового периода 2002 г.

44. Индивидуальные предприниматели, приобретающие объекты основных средств, бывшие в употреблении, вправе определять норму амортизации по этому имуществу с учетом срока полезного использования, уменьшенного на количество месяцев эксплуатации данного имущества предыдущими собственниками.

Норма амортизации основного средства в данном случае определяется по формуле:

$$K = (1 : (n - t)) \times 100\%,$$

где K – норма амортизации в процентах к первоначальной стоимости объекта амортизируемого имущества;

n – срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах;

t – количество месяцев нахождения приобретенного объекта основных средств в эксплуатации у предыдущих собственников. При этом если количество месяцев нахождения приобретенного объекта основных средств в эксплуатации у предыдущих собственников больше или равно сроку полезного использования данного объекта, определенному предыдущим собственником, амортизация не начисляется.

Пример. Индивидуальным предпринимателем в июне месяце 2002 года у организации приобретен объект основных средств, который согласно классификации основных средств относится к пятой амортизационной группе, со сроком полезного использования всего 10 лет. Объект начал использоваться в июне месяце. Фактический срок эксплуатации данного объекта у организации уже составил 5 лет. Срок фактической эксплуатации у организации приобретенного основного средства подтвержден документом, выданным индивидуальному предпринимателю. Стоимость объекта, по которой он был приобретен у организации, – 50 000 руб.

Расчет амортизации:

$10 \text{ лет} - 5 \text{ лет} = 5 \text{ лет}$, или 60 мес. , – срок полезного использования у индивидуального предпринимателя;

$(1 : 60) \times 100\% = 1,67\%$ – месячная норма амортизации;

$1,67\% \times 50\,000 \text{ руб.} = 835 \text{ руб.}$ – месячная сумма амортизации;

835 руб. x 6 мес. = 5010 руб. – сумма амортизации, включаемая в расходы налогового периода 2002 г.

45. В сезонных производствах сумма амортизации по основным средствам начисляется равномерно в течение налогового периода.

46. Начисление амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества производится независимо от результатов предпринимательской деятельности индивидуального предпринимателя до полного погашения стоимости имущества либо до прекращения права собственности.

Начисление амортизации не приостанавливается в течение срока полезного использования основных средств, кроме случаев приостановления начисления амортизации на период восстановления объектов основных средств, продолжительность которого превышает 12 месяцев, либо их неиспользования при осуществлении предпринимательской деятельности.

Начисленная амортизация по объекту амортизируемого имущества отражается в учете в том налоговом периоде, к которому она относится.

XI. Прочие расходы

47. К прочим расходам, связанным с осуществлением предпринимательской деятельности (раздел VI Книги учета), относятся следующие расходы:

1) суммы налогов и сборов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, уплаченных за отчетный налоговый период, за исключением налога на доходы физических лиц, налога на имущество физических лиц, уплаченного за имущество, непосредственно не используемое для осуществления предпринимательской деятельности, а также налогов, перечисленных в статье 270 НК;

2) расходы на сертификацию продукции и услуг;

3) суммы комиссионных сборов и иных подобных расходов за выполненные сторонними организациями работы (предоставленные услуги);

4) расходы по обеспечению пожарной безопасности, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации, расходы на услуги по охране имущества, расходы по обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, расходы на приобретение услуг пожарной охраны и иных услуг охранной деятельности (за исключением расходов на экипировку, приобретение оружия и иных специальных средств защиты);

5) расходы по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности, предусмотренных законодательством Российской Федерации;

6) расходы по набору работников, включая расходы на услуги специализированных организаций по подбору персонала;

7) расходы на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию;

8) арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество;

9) расходы на командировки работников, выплаченные в установленном порядке;

10) расходы на оплату информационных услуг, в частности, приобретение специальной литературы, периодических изданий по вопросам, связанным с профессиональной деятельностью индивидуального предпринимателя, необходимых для осуществления деятельности, а также информационных систем (например, «Консультант», «Гарант» и иных аналогичных систем) при наличии подтверждающих документов об их использовании;

11) расходы на оплату консультационных и юридических услуг, оказываемых по договорам возмездного оказания услуг, в которых содержится перечень определенных действий или указана определенная деятельность, которую обязан осуществить исполнитель по заданию индивидуального предпринимателя (заказчик), с последующим предоставлением заказчику результатов действий (деятельности) исполнителя (например, письменные консультации, разъяснения, проекты договоров, заявлений и других документов).

При этом не относятся к расходам по оплате консультационных и юридических услуг затраты индивидуального предпринимателя по уплате услуг его уполномоченного представителя, а также услуг, связанных с выполнением возложенных законодательством Российской Федерации на индивидуального предпринимателя обязанностей;

12) плата государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление действий, связанных с предпринимательской деятельностью. При этом такие расходы принимаются в пределах тарифов, соответствующих размерам государственной пошлины;

13) расходы на канцелярские товары;

14) расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги, расходы на оплату услуг связи, включая расходы на услуги факсимильной связи, электронной почты, а также информационных систем (например, «Интернет»);

15) расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным соглашениям). К указанным расходам также относятся расходы на приобретение исключительных прав на программы для ЭВМ стоимостью менее 10 000 рублей и обновление программ для ЭВМ и баз данных;

16) расходы на текущее изучение (исследование) конъюнктуры рынка, сбор информации, непосредственно связанной с предпринимательской деятельностью и реализацией товаров (работ, услуг);

17) расходы на рекламу изготавливаемых (приобретаемых) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг), связанных с деятельностью индивидуального предпринимателя, товарного знака и знака обслуживания, включая участие в выставках и ярмарках.

К расходам на рекламу относятся:

а) расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации (в том числе объявления в печати, передача по радио и телевидению) и телекоммуникационные сети;

б) расходы на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов;

в) расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин, выставок–продаж, комнат образцов и демонстрационных залов, на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании;

18) расходы на ремонт основных средств;

19) другие расходы, связанные с осуществлением предпринимательской деятельности.

XII. Хранение документов

48. Индивидуальные предприниматели обязаны в течение четырех лет обеспечивать сохранность первичных учетных документов, Книги учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов.

Приложение

к Порядку учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей, утвержденному приказом Министерства финансов Российской Федерации и Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 13.08.2002 г. № 86н/БГ-3-04/430

КНИГА

учета доходов и расходов и хозяйственных операций индивидуального предпринимателя

№ _____ серия _____ том _____

Сведения об индивидуальном предпринимателе

Фамилия, имя, отчество _____
ИНН, когда присвоен _____

Код и наименование налогового органа, в котором налогоплательщик поставлен на учет _____

Свидетельство о предпринимательской деятельности № _____ выдано " _____ " _____ года на срок _____
Администрацией _____
Виды предпринимательской деятельности _____

Лицензия на вид деятельности, когда, на какой срок и кем выдана _____

Номера счетов, используемых для занятия предпринимательской деятельностью _____

Наименование банка, где открыты счета _____

Наличие контрольно-кассовых машин, их номера _____

Место осуществления деятельности _____

Телефон: _____ домашний; _____ рабочий

Дополнительная информация о налогоплательщике _____

С формой и с общими требованиями к порядку заполнения Книги учета ознакомлен: _____ (подпись индивидуального предпринимателя)

_____ " _____ 200__ года

Содержание

Книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций индивидуального предпринимателя

Номер таблицы	Содержание	Номера страниц
Раздел I. Учет доходов и расходов		
Таблица № 1-1А	Учет приобретенного и израсходованного сырья по видам товаров (работ, услуг)	
Таблица № 1-1Б	Учет приобретенного и израсходованного сырья по видам товаров (работ, услуг)	
Таблица № 1-2	Учет выработанных и израсходованных полуфабрикатов по видам товаров (работ, услуг)	
Таблица № 1-3А	Учет приобретенного и израсходованного вспомогательного сырья и материалов по видам товаров (работ, услуг)	
Таблица № 1-3Б	Учет приобретенного и израсходованного вспомогательного сырья и материалов по видам товаров (работ, услуг)	
Таблица № 1-4А	Учет иных материальных расходов (в т.ч., топливо, электроэнергия, транспортные услуги и т.п.) и их распределение по видам деятельности	
Таблица № 1-4Б	Учет иных материальных расходов (в т.ч., топливо, электроэнергия, транспортные услуги и т.п.) и их распределение по видам деятельности	
Таблица № 1-5А	Копличесвенно-суммовой учет израсходованных материальных ресурсов на выпущенную готовую продукцию по видам товаров (работ, услуг)	
Таблица № 1-5Б	Копличесвенно-суммовой учет израсходованных материальных ресурсов на выпущенную готовую продукцию по видам товаров (работ, услуг)	
Таблица № 1-6А	Учет доходов и расходов по видам товаров (работ, услуг) в момент их совершения	
Таблица № 1-6Б	Учет доходов и расходов по видам товаров (работ, услуг) в момент их совершения	
Таблица № 1-7А	Учет доходов и расходов по всем видам товаров (работ, услуг) за месяц	
Таблица № 1-7Б	Учет доходов и расходов по всем видам товаров (работ, услуг) за месяц	
Раздел II. Расчет амортизации основных средств		
Таблица № 2-1	Расчет амортизации основных средств, непосредственно используемых для осуществления предпринимательской деятельности за налоговый период 200 ____ г.	
Таблица № 2-2	Расчет для продолжения начисления амортизации по основным средствам, приобретенным до 1 января 2002 г. и используемым для осуществления предпринимательской деятельности за налоговый период 200 ____ г.	
Раздел III. Расчет для продолжения начисления амортизации по малоценным и быстроизнашивающимся предметам		
Таблица № 3	Расчет для продолжения начисления амортизации по малоценным и быстроизнашивающимся предметам, которые остались не списаны по состоянию на 1 января налогового периода 200 ____ г.	
Раздел IV. Расчет амортизации нематериальных активов		
Таблица № 4-1	Расчет амортизации нематериальных активов, непосредственно используемых для осуществления предпринимательской деятельности за налоговый период 200 ____ г.	
Таблица № 4-2	Расчет для продолжения начисления амортизации по нематериальным активам, приобретенным до 1 января 2002 г. и используемым для осуществления предпринимательской деятельности за налоговый период 200 ____ г.	
Раздел V. Расчет начисленных (выплаченных) в виде оплаты труда доходов и удержанных с них налогов		
Таблица № 5	Расчет начисленных (выплаченных) в виде оплаты труда доходов и удержанных с них налогов за _____ 200 ____ г.	
Раздел VI. Определение налоговой базы		
Таблица № 6-1	Определение налоговой базы по налогу на доходы физических лиц за налоговый период 200 ____ г.	
Таблица № 6-2	Регистр прочих расходов, связанных с осуществлением предпринимательской деятельности за налоговый период 200 ____ г.	
Таблица № 6-3	Регистр расходов, произведенных в отчетном налоговом периоде, но связанных с получением доходов в следующих налоговых периодах	

Раздел I

Учет доходов и расходов

Учет приобретенного и израсходованного сы

					Стоимостные показатели приобретенного сырья (
№ п/п	Дата операции (число, месяц, год)	Номер документа	Наименование приобретенных, изготовленных товаров, выполненных работ, оказанных услуг	Единица измерения	Стоимость единицы товара (работы, услуги) (руб.)			Сумма НДС, уплачен. поставщ. (руб.)
					Цена без налогов	Налог с продаж	Цена с НП без НДС	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Итого за месяц:		x	x	x				
Итого с начала года:		x	x	x				

* Таблица № 1-1А используется индивидуальным предпринимателем, осуществляющим деятельность по операциям, облагаемым НДС.

Учет приобретенного и израсходованного сы

№ п/п	Дата операции (число, месяц, год)	Номер документа	Наименование приобретенных, изготовленных товаров, выполненных работ, оказанных услуг	Единица измерения	Стоимостные показатели пр индивиду	
					Стоимость единицы товара (раб Цена без НП с НДС	Налог с продаж
1	2	3	4	5	6	7
		остатки				
Итого за месяц:		х	х	х		
Итого с начала года:		х	х	х		

* Таблица № 1-1Б используется индивидуальным предпринимателем, осуществляющим деятельность по операциям, не облагаемым НДС

рия по видам товаров (работ, услуг)

Таблица № 1-1Б *

приобретенного сырья (работ, услуг) в пользу ального предпринимателя			Стоимостные показатели израсходованного сырья (работ, услуг)		Стоимостные показатели остатков сырья (работ, услуг)	
ты, услуги) (руб.) Цена с НДС и НП (гр. 6 + гр. 7)	Коли- чество	Общая стоимость с НДС и НП (гр. 8 х гр. 9) (руб.)	Коли- чество	Общая стоимость для операций, не облагаемых НДС (гр. 8 х гр. 11) (руб.)	Коли- чество	Общая стоимость (гр. 8 х гр. 13) (руб.)
8	9	10	11	12	13	14

..

Учет выработанных и израсходованных полуф:

					Стоимостные показатели приобретенных
№ п/п	Дата операции (число, месяц, год)	Номер документа	Наименование приобретенных, изготовленных товаров, выполненных работ, оказанных услуг	Единица измерения	Стоимость единицы товара (работы, услуги) (руб.)
					Цена с налогами *
1	2	3	4	5	6
Итого за месяц:		x	x	x	
Итого с начала года:		x	x	x	

* При выполнении операций, не облагаемых НДС, цена учитывается с налогом с продаж и НДС, а при выполнении с **Примечание.** При осуществлении индивидуальными предпринимателями двух видов деятельности по операциям использованием раздельного учета.

абрикатов по видам товаров (работ, услуг)

Таблица № 1-2

ти полученного полуфабриката из его сырья (работ, услуг)		Стоимостные показатели израсходованных полуфабрикатов (работ, услуг)		Стоимостные показатели остатков полуфабрикатов (работ, услуг)	
Количество	Общая стоимость (гр. 6 х гр. 7) (руб.)	Количество	Общая стоимость (гр. 6 х гр. 9) (руб.)	Количество	Общая стоимость (гр. 6 х гр. 11) (руб.)
7	8	9	10	11	12

операций, облагаемых НДС, – с налогом с продаж без НДС
 дямя, облагаемым и не облагаемым НДС, таблица № 1–2 ведется в разрезе двух видов деятельности с

Учет приобретенного и израсходованного вспомогательного с

					Стоимостные показатели приобретенного вспомо индивидуалы			
№ п/п	Дата операции (число, месяц, год)	Номер документа	Наименование приобретенных, изготовленных товаров, выполненных работ, оказанных услуг	Единица измерения	Стоимость единицы товара (работы, услуги) (
					Цена без налогов	Налог с продаж	Цена с НП без НДС	Сумма НДС, уплачен. поставщ.
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Итого за месяц:		x	x	x				
Итого с начала года:		x	x	x				

* Таблица № 1-3А используется индивидуальным предпринимателем, осуществляющим деятельность по операциям, облагаемым НДС.

**Учет иных материальных расходов (в том числе топливо, элект
и их распределение по видам**

					Стоимостные показатели осуществленных материальных расходов, выполненных оказанных услуг в пользу индивидуального предпринимателя							
№ п/п	Дата операции (число, месяц, год)	Номер документа	Наименование приобретенных, изготовленных товаров, выполненных работ, оказанных услуг	Единица измерения	Стоимость единицы товара (работы, услуги) (руб.)			Сумма НДС, уплачен. поставц. (руб.)	Цена с НДС и НП (гр. 8 + гр. 9) (руб.)	Количество	Стоимость с НП (гр. 8 x гр. 11) (руб.)	Сумма НДС всего уплачен. поставц. (гр. 9 x гр.11) (руб.)
					Цена без налогов	Налог с продаж	Цена с НП без НДС					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
		остатки										
Итого за месяц:		x	x	x								
Итого с начала года:		x	x	x								

* Таблица №1-4А используется индивидуальным предпринимателем, осуществляющим деятельность по операциям, облагаемым НДС.

Количественно-суммовой учет израсходованных материальных ресурсов

№ п/п	Наименование готовой продукции (работ, услуг)	Дата выпуска (число, месяц, год)	Процент выхода	Вес	Количество		Стоимость		Количество		Стоимость	
					Количество	Стоимость единицы (руб.)						
1	Цена единицы израсходованных ресурсов (руб.)											
1.1	Цена с налогами из гр. 6 таб. № 1-2 (руб.)											
2	Готовая продукция											
2.1												
2.2												
2.3												
и т.д.												
3	Общее количество израсходованного сырья за день											
4	Общая стоимость с налогами (руб.)											
	Итого за месяц:											
5	Общее количество израсходованного сырья											
6	Общая стоимость с налогами (руб.)											

* Таблица № 1-5А используется индивидуальным предпринимателем, осуществляющим деятельность по операциям, облагаемым

Количественно-суммовой учет израсходованных материальных ресурсов на вы

№ п/п	Наименование готовой продукции (работ, услуг)	Дата выпуска (число, месяц, год)	Процент выхода	Вес								
					Количество	Стоимость единицы (руб.)						
1	Цена единицы израсходованных ресурсов (руб.)											
1.1	Цена с налогами из гр. 6 таб. № 1-2 (руб.)											
2	Готовая продукция											
2.1												
2.2												
2.3												
и т.д.												
3	Общее количество израсходованного сырья за день											
4	Общая стоимость с налогами (руб.)											
	Итого за месяц:											
5	Общее количество израсходованного сырья											
6	Общая стоимость с налогами (руб.)											

* Таблица № 1-5б используется индивидуальным предпринимателем, осуществляющим деятельность по операциям, не облагаемым НДС.

пущенную готовую продукцию по видам товаров (работ, услуг)

Таблица № 1-5Б *

																	Общая стоимость готовой продукции (руб.)

Учет доходов и расходов по видам товаров (ра

					Стоимостные показатели материальных ресурсов на выпущенную готовую продукцию, выполненные работы, оказанные услуги			Стоимостные показатели подлежащих реализации товаров, работ, услуг	
№ п/п	Дата операции (число, месяц, год)	Номер документа	Наименование изготовленных товаров, выполненных работ, оказанных услуг	Единица измерения	Стоимость единицы товара (работы, услуги) (гр. 8 : гр. 7) (руб.)	Количество	Общая стоимость готовой продукции без НДС и НП из таб. № 1-5А (руб.)	Количество	Общая стоимость (гр. 6 х гр. 9) (руб.)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
			остатки на начало налогового периода						
Итого за месяц:			x	x					
Итого с начала года:			x	x					
Остатки на конец налогового периода:			x	x					

* Таблица № 1-6А используется индивидуальным предпринимателем, осуществляющим деятельность по операциям, облагаемым НДС.

бот, услуг) в момент их совершения

Таблица № 1-6А *

Стоимостные показатели реализованных товаров, выполненных работ, оказанных услуг по единице (руб.)				Стоимостные показатели реализованных товаров, выполненных работ, оказанных услуг						Результат от сделки (гр. 16 - гр. 10) (руб.)
Рыночная цена без учета НДС и НП	Сумма НДС (гр. 11 x устан. ставку НДС)	Сумма НП на (гр. 11 + гр. 12) x устан. ставку НП	Общая стоимость (гр. 11 + гр.12 + гр.13)	Количество	Сумма дохода (гр. 11 x гр. 15) (руб.)	Сумма НДС (гр. 16 x 20%) либо (гр. 16 x 10%) (руб.)	Общая сумма с НДС (гр. 16 + гр. 17) (руб.)	Сумма НП (гр. 18 x уст. ставку НП) (руб.)	Общая стоимость со всеми налогами (гр. 18 + гр. 19) (руб.)	
11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21

Учет доходов и расходов по видам то

					Стоимостные показатели материальных ресурсов на выпущенную готовую продукцию, выполненные работы, оказанные услуги		
№ п/п	Дата операции (число, месяц, год)	Номер документа	Наименование изготовленных товаров, выполненных работ, оказанных услуг	Единица измерения	Стоимость единицы товара (работы, услуги) (гр. 8 х гр. 7) (руб.)	Количество	Общая стоимость готовой продукции из таб. № 1-5Б (руб.)
1	2	3	4	5	6	7	8
			остатки на начало налогового периода				
Итого за месяц:			x	x			
Итого с начала года:			x	x			
Остатки на конец налогового периода:			x	x			

* Таблица № 1-6Б используется индивидуальным предпринимателем, осуществляющим деятельность по операциям, не обл

варов (работ, услуг) в момент их совершения

Таблица № 1-6Б *

Стоимостные показатели подлежащих реализации товаров, работ, услуг		Стоимостные показатели реализованных товаров, выполненных работ, оказанных услуг по единице (руб.)			Стоимостные показатели реализованных товаров, выполненных работ, оказанных услуг				Результат от сделки (гр.15 - гр.10) (руб.)
Количество	Общая стоимость (гр. 6 x гр. 9) (руб.)	Рыночная цена без учета НДС и НП	Сумма НП на (гр. 11 x устан. ставку НП)	Общая стоимость (гр. 11 + гр. 12)	Количество	Сумма дохода (гр. 11 x гр. 14) (руб.)	Сумма НП (гр. 15 x уст. ставку НП) (руб.)	Общая стоимость с НП (гр. 15 + гр. 16) (руб.)	
9	10	11	12	13	14	15	16	17	18

агаемым НДС.

Учет доходов и расходов по всем видам

№ п/п	Дата операции (число, месяц, год)	Номер документа	Наименование изготовленных товаров, выполненных работ, оказанных услуг	Единица измерения	Стоимостные показатели материальных ресурсов на выпущенную готовую продукцию, выполненные работы, оказанные услуги			Стоимостные показатели подлежащих реализации товаров, работ, услуг	
					Стоимость единицы товара (работы, услуги) (гр. 8 : гр. 7) (руб.)	Количество	Общая стоимость готовой продукции без НДС и НП из таб. № 1-5А (руб.)	Количество	Общая стоимость (гр. 6 х гр. 9) (руб.)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
			остатки на начало налогового периода						
Итого за месяц:			x	x					
Итого с начала года:			x	x					
Остатки на конец налогового периода:			x	x					

* Таблица № 1-7А используется индивидуальным предпринимателем, осуществляющим деятельность по операциям, облагаемым НДС.

товаров (работ, услуг) за месяц

Таблица № 1-7А *

Стоимостные показатели реализованных товаров, выполненных работ, оказанных услуг по единице (руб.)				Стоимостные показатели реализованных товаров, выполненных работ, оказанных услуг						Результат от сделки (гр. 16 - гр. 10) (руб.)
Рыночная цена без учета НДС и НП	Сумма НДС (гр. 11 x устан. ставку НДС)	Сумма НП на (гр. 11 + гр. 12) x устан. ставку НП	Общая стоимость (гр. 11 + гр. 12 + гр. 13)	Количество	Сумма дохода (гр. 11 x гр. 15) (руб.)	Сумма НДС (гр. 16 x 20%) либо (гр. 16 x 10%) (руб.)	Общая сумма с НДС (гр. 16 + гр. 17) (руб.)	Сумма НП (гр. 18 x уст. ставку НП) (руб.)	Общая стоимость со всеми налогами (гр. 18 + гр. 19) (руб.)	
11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21

Учет доходов и расходов по всем

					Стоимостные показатели материальных ресурсов на выпущенную готовую продукцию, выполненные работы, оказанные услуги		
№ п/п	Дата операции (число, месяц, год)	Номер документа	Наименование изготовленных товаров, выполненных работ, оказанных услуг	Единица измерения	Стоимость единицы товара (работы, услуги) (гр. 8: гр. 7) (руб.)	Количество	Общая стоимость готовой продукции из таб. № 1-5Б (руб.)
1	2	3	4	5	6	7	8
			остатки на начало налогового периода				
Итого за месяц:			x	x			
Итого с начала года:			x	x			
Остатки на конец налогового периода:			x	x			

* Таблица № 1-7Б используется индивидуальным предпринимателем, осуществляющим деятельность по операциям, не обла...

видам товаров (работ, услуг) за месяц

Таблица № 1-7Б *

Стоимостные показатели подлежащих реализации товаров, работ, услуг		Стоимостные показатели реализованных товаров, выполненных работ, оказанных услуг по единице (руб.)			Стоимостные показатели реализованных товаров, выполненных работ, оказанных услуг				Результат от сделки (гр.15 - гр.10) (руб.)
Количество	Общая стоимость (гр.6 x гр.9) (руб.)	Рыночная цена без учета НДС и НП	Сумма НП на (гр. 11 x устан. ставку НП)	Общая стоимость (гр. 11 + гр.12)	Количество	Сумма дохода (гр.11 x гр.14) (руб.)	Сумма НП (гр. 15 x уст. ставку НП) (руб.)	Общая стоимость с НП (гр. 15 + гр. 16) (руб.)	
9	10	11	12	13	14	15	16	17	18

гаемым НДС.

Раздел II

Расчет амортизации основных средств

налоговый период 200__ г.

Таблица № 2-1

Остаток амортизационных отчислений для списания в следующие периоды (руб.)	Основание выбытия основных средств
	15

www.rosbuh.ru

СООБЩЕСТВО ПРОФЕССИОНАЛОВ

Расчет амортизации основных средств, непосредственно используемых для с

№ п/п	Наименование объекта основных средств	Код ОКОФ	Дата приобретения (число, месяц, год), основание приобретения	Месяц начала использования	Сумма первоначальной стоимости * (руб.)	Срок полезного использования (количество месяцев)	Месячная норма амортизации в % (1 : гр. 7) x 100%
1	2	3	4	5	6	7	8
	Всего за год	х	х	х		х	х

* Суммы НДС, уплаченные поставщикам основных средств, непосредственно используемых в процессе осуществления предп статьи 170 НК РФ.

**Расчет для продолжения начисления амортизации по основным средствам,
предпринимательской деятельности**

№ п/п	Наименование объекта основных средств	Шифр по единым нормам	Дата приобре- тения (число, месяц, год), основание приобре- тения	Месяц начала исполь- зования	Сумма перво- началь- ной стоимос- ти (руб.)	Сумма остаточ- ной стоимости с учетом ранее начислен- ной амортиза- ции (руб.)	Срок полезного использо- вания (количес- тво лет)	Годовая норма аморти- зации в %	Месяч- ная норма (гр. 9 : 12 количес- тво месяцев в году)	Количес- тво месяцев, следу- ющих за месяцем начала исполь- зования в налого- вом периоде
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
	Всего за год		х	х			х	х	х	х

Раздел III

**Расчет амортизации по
малоценным и быстроизнашивающимся предметам,
не списанным по состоянию на 1 января 2002 г.**

Расчет для продолжения начисления амортизации по малоценным и быстроизнашивающимся предметам, не списанным по состоянию на 1 января 2002 г. за налоговый период 200 ___ г.

Таблица № 3

№ п/п	Наименование малоценных и быстроизнашивающихся предметов (МБП)	Дата приобретения (число, месяц, год), основание приобретения	Первоначальная стоимость (руб.)	Оставшиеся 50% стоимости МБП при выбытии (руб.)	Дата выбытия (число, месяц, год), основание выбытия	Примечание
1	2	3	4	5	6	7
Всего за год		x			x	x

Раздел IV

Расчет амортизации нематериальных активов

Расчет амортизации нематериальных активов, непосредственно используемых для осуществления предпринимательской деятельности за налоговый период 200__ г.

Таблица № 4-1

№ п/п	Наименование объекта нематериального актива	Дата приобретения (создания) (число, месяц, год), основание приобретения	Месяц начала использования	Сумма первоначальной стоимости* (руб.)	Срок полезного использования (количество месяцев)	Месячная норма амортизации в % (1 : гр.6) x 100%	Месячная сумма амортизации (гр. 7 x гр. 5) (руб.)	Количество месяцев использования в налоговом периоде	Сумма амортизации, включаемая в расходы налогового периода (гр. 8 x гр. 9) (руб.)	Включено в расходы за предыдущие годы		Остаток амортизации, анных отчетов для списания в последующие периоды (руб.)	Основание выбытия нематериальных активов
										Год и месяц списания	Сумма амортизации (руб.)		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Всего за год										x			x

* Суммы НДС, уплаченные поставщиком нематериальных активов, непосредственно используемых в процессе осуществления предпринимательской деятельности, по операциям, не облагаемым НДС, учитываются в соответствии с порядком, изложенным в пункте 2 статьи 170 НК РФ.

Расчет для продолжения начисления амортизации по нематериальным активам, приобретенным до 1 января 2002 г. и используемым за налоговый период 200__ г.

Таблица № 4-2

№ п/п	Наименование объекта нематериального актива	Дата приобретения (создания) (число, месяц, год), основание приобретения	Первоначальная стоимость (руб.)	Срок полезного использования		Сумма амортизации (руб.)		Остаток на конец налогового периода (руб.)
				Всего месяцев использования	Количество месяцев использования в налоговом периоде	Месячная (гр. 4 ; гр. 5)	Годовая сумма амортизации, включаемая в расходы налогового периода (гр. 7 x гр. 6)	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
	Всего за год	x		x	x	x	x	

Раздел V

Расчет начисленных (выплаченных) в виде оплаты труда доходов и удержанных с них налогов

Расчет начисленных (выплаченных) в виде оплаты труда доходов и удержанных с них налогов
за _____ 200_____ .

Таблица № 5

№ п/п	Фамилия, имя, отчество, паспортные данные работника	Дата (число, месяц, год) договора	Начислено за текущий месяц по видам оплат (руб.)		Удержано (руб.)			Сумма к выплате (гр. 7 - гр. 10) (руб.)	Дата (число, месяц, год) выплаты	Роспись в получении		
			Заработная плата	Вознаграждения	Вознаграждения	Налог на доходы	Всего					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Итого за месяц											X	X
Всего за год											X	X

Раздел VI

Определение налоговой базы

**Определение налоговой базы по налогу на доходы физических лиц
за налоговый период 200__ г.**

Таблица № 6-1

Показатели	Сумма (руб.)
Доход	
1. Доход от реализации товаров, выполненных работ, оказанных услуг (графа 16 таблицы № 1-7А и (или) графа 15 таблицы № 1-7Б)	
2. Прочие доходы (в том числе стоимость имущества, полученного безвозмездно)	
Итого доходов:	
Расход	
1. Материальные расходы (графа 10 таблицы № 1-7А и (или) таблицы № 1-7Б)	
2. Суммы амортизации по амортизируемому имуществу (графа 11 таблицы № 2-1; графа 12 либо графа 15 таблицы № 2-2; графа 5 таблицы № 3-1; графа 10 таблицы № 4-1; графа 8 таблицы № 4-2)	
3. Расходы на оплату труда (графа 7 таблицы № 5-1)	
4. Прочие расходы (из таблицы № 6-2)	
Итого расходов:	
5. Расходы, произведенные в отчетном налоговом периоде, но связанные с получением доходов в следующих налоговых периодах (из таблицы № 6-3)	

**Регистр прочих расходов, связанных с осуществлением предпринимательской деятельности
за налоговый период 200__ г.**

Таблица № 6-2

№ п/п 1	Дата операции 2	Номер документа 3	Вид расхода 4	Сумма (руб.) 5
Итого расходов:				

Регистр расходов, произведенных в отчетном налоговом периоде, но связанных с получением доходов в следующих налоговых периодах

Таблица № 6-3

№ п/п	Дата операции	Номер документа	Вид расхода	Сумма (руб.)
	2	3	4	5
Итого расходов:				

В книге учета прошнуровано, пронумеровано _____ страниц

Заверено:

(наименование налогового органа)

(фамилия, имя, отчество должностного лица налогового органа)

(дата)

М.П.

Общие требования к порядку заполнения Книги учета

Индивидуальные предприниматели заполняют Книгу учета непосредственно в момент совершения операции. Для индивидуальных предпринимателей, осуществляющих реализацию товаров (работ, услуг) с применением контрольно-кассовых машин и ведущих Книгу учета кассира-операциониста, разрешается заполнение Книги учета по окончании рабочего дня.

Новая Книга учета открывается записями суммы остатков в количественном и суммовом выражении на начало налогового периода (начало деятельности индивидуального предпринимателя) по каждому виду товаров (работ, услуг), амортизируемому имуществу.

Книга учета состоит из 6 разделов. На титульном листе Книги учета указывается номер, серия, том Книги учета по Журналу учета, заведенному в налоговом органе для регистрации книг. На листе «Сведения об индивидуальном предпринимателе» отражаются персональные данные об индивидуальном предпринимателе. На листе «Содержание» отражается информация о количестве используемых таблиц с указанием номеров страниц.

Раздел I «Учет доходов и расходов» состоит из семи таблиц, в частности:

– учет приобретенного и израсходованного сырья по видам товаров (работ, услуг), таблица № 1-1А – используется индивидуальным предпринимателем, осуществляющим деятельность по операциям, облагаемым НДС, для отражения информации о количественно-стоимостных показателях приобретенного и израсходованного сырья (работ, услуг);

– учет приобретенного и израсходованного сырья по видам товаров (работ, услуг), таблица № 1-1Б – используется индивидуальным предпринимателем, осуществляющим деятельность по операциям, не облагаемым НДС, для отражения информации о количественно-стоимостных показателях приобретенного и израсходованного сырья (работ, услуг);

– учет выработанных и израсходованных полуфабрикатов по видам товаров (работ, услуг), таблица № 1-2 – используется индивидуальным предпринимателем для учета выработанных и израсходованных полуфабрикатов по видам товаров (работ, услуг) из приобретенного и израсходованного сырья, отраженного в таблицах № 1-1А, № 1-1Б. Индивидуальные предприниматели, осуществляющие два вида деятельности, в том числе по операциям, облагаемым и не облагаемым НДС, ведут учет отдельно в разрезе этих двух видов деятельности;

– учет приобретенного и израсходованного вспомогательного сырья и материалов по видам товаров (работ, услуг), таблица № 1-3А –

используется индивидуальным предпринимателем, осуществляющим деятельность по операциям, облагаемым НДС, для учета приобретенного и израсходованного вспомогательного сырья и материалов по видам товаров (работ, услуг), которые составляют основу готовой продукции (работ, услуг);

– учет приобретенного и израсходованного вспомогательного сырья и материалов по видам товаров (работ, услуг), таблица № 1-3Б – используется индивидуальным предпринимателем, осуществляющим деятельность по операциям, не облагаемым НДС, для учета приобретенного и израсходованного вспомогательного сырья и материалов по видам товаров (работ, услуг), которые составляют основу готовой продукции (работ, услуг);

– учет иных материальных расходов (в том числе топливо, электроэнергия, транспортные услуги и тому подобное) и их распределение по видам деятельности, таблица № 1-4А – используется индивидуальным предпринимателем, осуществляющим деятельность по операциям, облагаемым НДС, для учета иных материальных расходов;

– учет иных материальных расходов (в том числе топливо, электроэнергия, транспортные услуги и тому подобное) и их распределение по видам деятельности, таблица № 1-4Б – используется индивидуальным предпринимателем, осуществляющим деятельность по операциям, не облагаемым НДС, для учета иных материальных расходов;

– количественно-суммовой учет израсходованных материальных ресурсов на выпущенную готовую продукцию по видам товаров (работ, услуг), таблица № 1-5А – используется индивидуальным предпринимателем, осуществляющим деятельность по операциям, облагаемым НДС, для учета израсходованных материальных ресурсов на выпущенную готовую продукцию по видам товаров (работ, услуг). По строкам 2.1, 2.2, 2.3 ведется количественно-суммовой учет всех израсходованных материальных ресурсов по каждому виду (ассортименту) готовой продукции, в том числе: дата выпуска (число, месяц, год), вес, количество – данные переносятся из таблицы № 1-2 (графа 9), стоимость единицы – данные переносятся из таблицы № 1-2 (графа 10) для определения общей стоимости готовой продукции (работ, услуг);

– количественно-суммовой учет израсходованных материальных ресурсов на выпущенную готовую продукцию по видам товаров (работ, услуг), таблица № 1-5Б – используется индивидуальным предпринимателем, осуществляющим деятельность по операциям, не облагаемым НДС, для учета израсходованных материальных ресурсов на выпущенную готовую продукцию по видам товаров (работ, услуг). По строкам 2.1, 2.2, 2.3 ведется

ся количественно-суммовой учет всех израсходованных материальных ресурсов по каждому виду (ассортименту) готовой продукции, в том числе: дата выпуска (число, месяц, год), вес, количество – данные переносятся из таблицы № 1-2 (графа 9), стоимость единицы – данные переносятся из таблицы № 1-2 (графа 10) для определения общей стоимости готовой продукции (работ, услуг);

– учет доходов и расходов по видам товаров (работ, услуг) в момент их совершения, таблица № 1-6А – используется индивидуальным предпринимателем, осуществляющим деятельность по операциям, облагаемым НДС, для учета доходов и расходов в момент их совершения;

– учет доходов и расходов по видам товаров (работ, услуг) в момент их совершения, таблица № 1-6Б – используется индивидуальным предпринимателем, осуществляющим деятельность по операциям, облагаемым НДС, для учета доходов и расходов в момент их совершения;

– учет доходов и расходов по видам товаров (работ, услуг) за месяц, таблица № 1-7А – используется индивидуальным предпринимателем, осуществляющим деятельность по операциям, облагаемым НДС, для сводного учета за месяц доходов и расходов, отраженных в таблице № 1-6А;

– учет доходов и расходов по видам товаров (работ, услуг) за месяц, таблица № 1-7Б – используется индивидуальным предпринимателем, осуществляющим деятельность по операциям, не облагаемым НДС, для сводного учета за месяц доходов и расходов, отраженных в таблице № 1-6Б.

Раздел II «Расчет амортизации основных средств» состоит из двух таблиц:

– расчет амортизации основных средств, непосредственно используемых для осуществления предпринимательской деятельности за налоговый период 200_ г., таблица № 2-1 – используется индивидуальным предпринимателем для расчета амортизации основных средств, приобретенных и используемых после 1 января 2002 г.

Данные по основным средствам записываются в разделе II Книги учета позиционным способом по каждому объекту отдельно. Заполнение этого раздела производится в момент начала использования приобретенных основных средств. Ежегодно при наличии движения основных средств подсчитываются суммы амортизации основных средств, включаемые в расходы налогового периода, и выводится остаток для списания в последующие налоговые периоды;

– расчет амортизации по основным средствам, приобретенным до 1 января 2002 г. и используемым для осуществления предпринимательской деятельности за налоговый период 200_ г., таблица № 2-2 – используется индивидуальным предпринимателем для продолжения начисления амортизации;

тизации по основным средствам, приобретенным до 1 января 2002 г. и используемым для осуществления предпринимательской деятельности.

Раздел III «Расчет амортизации по малоценным и быстроизнашивающимся предметам, не списанным по состоянию на 1 января 2002 г.» предназначен для продолжения начисления амортизации по малоценным и быстроизнашивающимся предметам. Стоимость используемых предметов погашается посредством начисления амортизации процентным способом, при котором начисление амортизации осуществлялось исходя из первоначальной стоимости предмета и ставки в размере 50 процентов в начале его использования, а оставшиеся 50 процентов начисляются при выбытии предмета из-за невозможности использования вследствие непригодности. Оставшиеся 50 процентов стоимости малоценных и быстроизнашивающихся предметов при выбытии отражаются в графе 5 таблицы № 3 раздела III Книги учета.

Раздел IV «Расчет амортизации нематериальных активов» состоит из двух таблиц:

– расчет амортизации нематериальных активов, непосредственно используемых для осуществления предпринимательской деятельности за налоговый период 200_ г., таблица № 4-1 – используется индивидуальным предпринимателем для расчета амортизации нематериальных активов, приобретенных и используемых после 1 января 2002 г.;

– расчет амортизации по нематериальным активам, приобретенным до 1 января 2002 г. и используемым за налоговый период 200_ г., таблица № 4-2 – используется индивидуальным предпринимателем для продолжения начисления амортизации нематериальных активов, приобретенных до 1 января 2002 г. и используемых для осуществления предпринимательской деятельности. Для целей налогообложения стоимость таких нематериальных активов продолжает погашаться путем начисления амортизации линейным способом в течение установленного срока их полезного использования.

Раздел V «Расчет начисленных (выплаченных) в виде оплаты труда доходов и удержанных с них налогов» предназначен для расчета начисленных работникам в виде оплаты труда доходов и удержанных с них налога на доходы.

В графе «Начислено» отражаются начисленные суммы по оплате труда и выплате вознаграждений.

Приведенная форма ведется ежемесячно и предназначена для выдачи заработной платы (вознаграждений) физическим лицам, работающим у индивидуального предпринимателя.

Раздел VI «Определение налоговой базы» является обобщающим и состоит из трех таблиц:

– определение налоговой базы по налогу на доходы физических лиц за налоговый период 200_ г., таблица № 6-1 – используется индивидуальным предпринимателем для отражения итогов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности индивидуального предпринимателя на основании данных разделов Книги учета, которые затем используются им для заполнения декларации по налогу на доходы физических лиц;

– регистр прочих расходов, связанных с осуществлением предпринимательской деятельности за налоговый период 200_ г., таблица № 6-2 – используется индивидуальным предпринимателем для расшифровки прочих расходов;

– регистр расходов, произведенных в отчетном налоговом периоде, но связанных с получением доходов в следующих налоговых периодах, таблица № 6-3 – используется индивидуальным предпринимателем для учета расходов будущих периодов для включения их в состав расходов того налогового периода, в котором будут получены доходы.

Книги издательства «ГроссМедиа» всегда можно купить:

Москва

- «Библио-Глобус», ул. Мясницкая, д. 6/3, стр. 5
- ГУП «ОЦ МДК», ул. Н. Арбат, д. 8
- ТДК «Москва», ул. Тверская, д. 8, стр. 1
- ООО «Дом Книги «Молодая Гвардия», ул. Б. Полянка, д. 28, стр. 1
- Сеть магазинов «Новый Книжный», тел.: (495) 937 85 81, 177 22 11, 710 72 32
- ООО «Библиосфера», ул. Марксистская, д. 9

Санкт-Петербург

- ОАО «Торговая фирма «Санкт-Петербургский Дом Книги», Невский пр-т, д. 62, тел.: (812) 449 28 75
- «Бизнес-пресса», Лиговский пр-т, д. 99, магазин «Дом деловой книги», тел.: (812) 764 74 82
- «Книжная Ярмарка», пр-т Обуховской Обороны, д. 105 (ст. м. «Елизаровская»), тел.: (812) 365 41 38

Екатеринбург

- ООО «Книготорговая компания «Дом Книги», ул. Антона Валека, д. 12
- ООО «Правовед-2001», ул. Пролетарская, д. 3
- ООО «ИКГ «Фолиант», пр-т Ленина, д. 101

Хабаровск

- ООО Магазин «Книжный мир», ул. Карла Маркса, д. 37
- ООО «Деловая книга», ул. Путевая, д. 1А, тел.: (4212) 360 665

Владивосток

- «Приморский торговый дом книги», ул. Светланская, д. 43, тел.: (4232) 639 968

Ростов-на-Дону

- ПБОЮЛ «Попов М. Ю.», ул. Юфимцева, д. 17, офис 10, тел.: (8632) 993 967, 203 835

Иркутск

- «Продалит», тел.: (3952) 512 331

Новосибирск

- ООО «Топ-книга», ул. Арбузова, д. 1/1, тел.: (3833) 361 026

Эталон

Ф.Н. Филина, И.А. Толмачёв

ВСЁ ОБ ИНДИВИДУАЛЬНОМ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЕ

Ответственный за выпуск *А.Ю. Федосов*

Верстка *О.В. Нитчук*

Дизайн обложки *О.В. Нитчук*

Корректор *Е.В. Бутенко*

ЗАО «ГроссМедиа Ферлаг»
127015, Москва, ул. Б. Новодмитровская, д. 14, стр. 2
(127015, Россия, Москва, а/я 72)

Тел.: (495) 730-74-86

Факс: (495) 730-61-88

www.grossmedia.ru

www.1000knig.ru

Подписано в печать 02.07.2009 г.

Бумага газетная. Формат 60x90/16. Гарнитура «НьюСтандарт».

Печать офсетная. Печ. л. 31,5. Тираж 1500 экз. Заказ №

Отпечатано с готовых диапозитивов
410031, г. Саратов, ул. Волжская, д. 28
ЗАО «Типография «Полиграфист»

ISBN 978-5-476-00779-1



9 785476 007791

Цена свободная